



جامعة العلوم والتكنولوجيا

University of Science & Technology

تكاليف التسويق

د. يوسف عبده راشد الرباعي

رقم المقرر: 904006

2013م 1434هـ

جامعة العلوم والتكنولوجيا

تكاليف التسويق

د. يوسف عبده راشد الربـاعي

صنعاء

1433هـ / 2012م

التحــكيم العلمي	د/ باسمـــــــة فــــــالح النعيمـــــي
التصميم التعليمي	د. يحيـــى محمـــد أحمـــد المـــري
المراجع اللغوي	أ. محمــــد علــــي علــــي المحمــــدي
التصميم الفني	أ. فـــارس عبـــد الـــرزاق علـــي شـــروان
تصميم الغلاف	أ. محمـد عبـد الحكيـم سـلام الصـلوي

الإشراف العام : قسم إنتاج المقررات - كلية التعليم المفتـوح

الطبعة الأولى 1433هـ / 2012م

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي
Web Site: ust.edu/Centers/ubc
E-mail: ubc@ust.edu
Tel:00967/ 1- 384078
رقم الإيداع (385 ـ 2010)

مقدمة المـــقرر

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات والصلاة والسلام على رسول الإنسانية ومعلمها وهاديها إلى سواء الصراط.. وبعد:

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى مقرر تكاليف التسويق، ونلفت عنايتك إلى أن وظيفة التسويق تحظى بأهمية كبيرة وتنبع أهميتها من دورها البارز في قيادة كافة أنشطة المنشأة وتحقيق الأهداف التي ترمي إليها، فقد تطورت وظيفة التسويق من حيث أنشطتها وامتدت لتشمل العمل الصناعي والتجاري والخدمي كله الأمر الذي يوجب أن يكون لدى المتخصص في مجال التسويق المعرفة الكافية بمفهوم وأهمية وخصائص التكاليف المرتبطة بهذه الوظيفة وعلاقتها بتكاليف الصنع والقدرة على قياس وتحميل تكاليف التسويق على وحدات المبيعات بالإضافة إلى القدرة على تخطيط المبيعات وقياس وتحليل انحرافاتها وأرباحها وإدراك آليات تخفيض التكاليف المتعلقة بالنشاط التسويقي وبشكل لايؤثر سلبياً على جودة الخدمات التسويقية، فضلاً عن أهمية اكتساب مهارة استخدام التكاليف الصناعية والتسويقية في مجال اتخاذ القرارات التسويقية.

الأهداف العامة للمقرر:

عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذا المقرر أن تكون قادراً على أن:

1- توضح مفهوم التسويق، وتبين أهميته، وتحدد مجالاته ومراحله.
2- تعرف تكاليف التسويق، وتبرز أهميتها وتسرد خصائصها.
3- تناقش جوانب الاختلاف وجوانب الالتقاء الجوهرية بين تكاليف التسوق والتكاليف الصناعية، وتعد قوائم التكاليف والدخل في ظل كل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف.
4- تحصر بنود تكاليف التسويق وتحدد مبالغها، وتبوبها وتخصصها وتوزعها على مراكز التكلفة التسويقية، وتحمل تكاليف هذه المراكز على الوحدات المباعة.
5- تعرف التنبؤ بالمبيعات، وتبين أهميته ومتطلباته، وتحدد العوامل المؤثرة فيه، وتستخدم طرائق معينة للتنبؤ بالمبيعات، وتعد موازنة المبيعات.
6- توضح أهمية قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح، وتقيس وتحلل انحرافات المبيعات وانحرافات الأرباح.

7- تحدد المقصود بتخفيض تكاليف التسويق، وتميز بين مفهوم الرقابة على التكاليف ومفهوم تخفيض التكاليف، وتخطط لتخفيض تكاليف التسويق وتنفذ خطة التخفيض، وتحدد مجالات تخفيض تكاليف التسويق والآليات الممكنة لتخفيضها في كل مجال.

8- تذكر مراحل صنع القرار، وتستخدم بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات لاسيما المتعلقة بالنشاط التسويقي.

عزيزي الدارس، لكي تتحقق لديك الأهداف السابقة فقد اشتمل المقرر على ثمان وحدات هي:

الوحدة الأولى (مدخل إلى التسويق):

تتناول مفهوم التسويق وأهميته والمجالات التي يشملها والمراحل التي يمر بها.

الوحدة الثانية (مفهوم وأهمية وخصائص تكاليف التسويق):

توضح مفهوم تكاليف التسويق وتبين أهميتها وخصائصها.

الوحدة الثالثة (العلاقة بين تكاليف التسويق وتكاليف الصنع):

تناقش جوانب الاختلاف وجوانب الالتقاء الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية بما في ذلك طرائق قياس وتحميل التكاليف على وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي.

الوحدة الرابعة (قياس وتحميل تكاليف التسويق):

تناقش خطوات قياس وتحميل عناصر تكاليف التسويق على وحدات المبيعات، بدءاً بحصر عناصر التكاليف ومن ثم تبويبها فتخصيصها وتوزيعها على الوظائف التسويقية وانتهاءً بتحميلها على الوحدات المباعة باستخدام أسس معينة وطرائق تحميل محددة.

الوحدة الخامسة (تخطيط المبيعات):

تتطرق إلى عرض مفهوم التنبؤ بالمبيعات وبيان أهميته وسرد العوامل المؤثرة فيه وتحديد متطلباته ومناقشة طرائق التنبؤ بالمبيعات نظرياً وعملياً وإعداد موازنة المبيعات.

الوحدة السادسة (قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح):

تركز على أهمية قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح، وطبيعة قياس انحرافات المبيعات والأرباح، وقياس وتحليل انحرافات المبيعات وانحرافات الأرباح.

الوحدة السابعة (تخفيض تكاليف التسويق):

وتتناول مفهوم تخفيض تكاليف التسويق، ومقارنة مفهوم الرقابة على التكاليف بمفهوم تخفيض التكاليف، ومجالات تخفيض تكاليف التسويق وآليات تخفيضها في كل مجال.

الوحدة الثامنة (دور التكاليف في اتخاذ القرارات التسويقية):

تعرض مراحل صنع القرار، وحالات في استخدام التكاليف في اتخاذ القرارات.

لوسائط التعليمية المساندة في دراسة المقرر:

1- المحاضرات الالكترونية المنزلة على الموقع http://www.ust.edu/ustj/

2- العرض الالكتروني المرفق.

3- الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS لتحديد قيم معالم النماذج الإحصائية المستخدمة في بعض وحدات المقرر لاسيما المستخدمة في الوحدة الخامسة الموسومة "تخطيط المبيعات".

وفي الختام لايسعني إلاّ أن أشيد بجهود كل من سبقني في البحث والكتابة في مجال هذا المقرر ومواضيعه التفصيلية فكان لهم السبق العلمي في هذا الأمر الذي مكنني من الاسترشاد بثمرة جهدهم وإخراج هذا المقرر بالصورة التي هو عليها، أسأل الله العلي القدير أن يجزيهم عنا وعن كل من استفاد من خلاصة تفكيرهم ونتاج بحثهم وما قدموا من مبادئ وقواعد ونظريات خير الجزاء.

ونسأل الله أن يوفقنا لطاعته وخدمة أمتنا ووطننا والعمل على رفعته وتقدمه وازدهاره.

محـــتويات المقرر

الوحـــدة الأولى

1

مدخل إلى التسويق


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

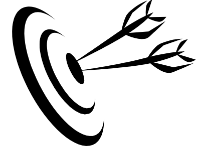
محتويات الوحدة

1.المقدمة

1.1.التمهيد:

عزيزي الطالب، نرحب بك في مطلع هذه الوحدة التي تعتبر مدخل تمهيدي لمقرر تكاليف التسويق، إذ أن من الضرورة بمكان أن يكون لدى المتخصص في مجال التسويق وتكاليفه خلفية فكرية عن مفهوم التسويق وأهميته في تحقيق أهداف المنشأة وقيادة أنشطتها والمجالات التي تشملها وظيفة التسويق، وفضلاً عن ذلك فإن ارتباط كل مرحلة من مراحل التسويق بحدوث العديد من بنود التكاليف التسويقية يملي ضرورة معرفة المراحل التي يمر بها التسويق والأنشطة المرتبطة بكل مرحلة بدءاً بمرحلة أبحاث السوق ومروراً بمرحلة تطوير المنتج ومن ثم مرحلة التسعير فمرحلة قنوات التوزيع وانتهاءاً بمرحلة الترويج والعلاقات العامة.

2.1.أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1-توضح مفهوم التسويق.

2-تبين أهمية التسويق.

3-تحدد مجالات التسويق.

4-تذكر مراحل التسويق وتناقش الأنشطة المتعلقة بكل مرحلة.

3.1.أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من مفهومين رئيسيين هما :

1-مفهوم وأهمية التسويق وبيان مجالاته.

2-مراحل التسويق.

4.1. القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس، إن المراجع الآتية تعد قراءات إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليها والاستفادة منها قدر الإمكان نظراً لاتصالها المباشر بموضوعات هذه الوحدة:



1- الخطيب، فهد سليم و عواد، محمد سليمان (2001)، "مبادئ التسويق: مفاهيم أساسية"، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص (3-13)

2- شبابيك، رؤف (2009م)، "التسويق للجميع"، شبكة أبو نواف، abunawaf.com، ص (19-39)

3- كوتلر، فيليب (2000م)، "إدارة التسويق"، ترجمة محمد القربي، دليل المحاسبين، ص (1-47)

2. مفهوم وأهمية التسويق وبيان مجالاته.

Concept, Importance, and Fields of Marketing

2 . 1مفهوم التسويق: Marketing Concept

التسويق في اللغة هو طلب السوق للبضائع والخدمات، أما السُّوق فيشير إلى المكان ويعني موضع بيع البضائع، أي موضع بيع وشراء البضائع من مختلف المواد التجارية، وهو أيضاً الموضع الذي تباع فيه الحاجات والسلع وغيره، وأما الفعل "سَوّق البِضاعة" فمعناه صَدَّرَها، أي طَلَب لها سُوقًا.

على أن التعريف الدارج للتسويق في أذهان عامة الناس هو واحد من اثنين: كل ما يجعل عملية البيع تتم بنجاح، أو الدعاية والإعلان، وبالطبع، يشمل مفهوم التسويق هذين المعنيين، لكنه أوسع من ذلك بكثير، فالتسويق هو جميع النشاطات المتعلقة بتلبية رغبات الزبائن والعملاء، مع تحقيق ربح من ذلك.

وفي الفكر المعاصر يرى الكثير من الكتاب أن التسويق يركز على الهدف النهائي وهو العميل، وفي هذا الاتجاه يُعرِّف Ken Deans التسويق بالقول "إن التسويق ليس بالفن المتعلق بإيجاد الطرائق الذكية لتقرير مالذي يتم فعله فحسب، إنما هو الفن المتعلق بخلق قيمة حقيقية للعميل".

وعرف بروفيسور التسويق فيليب كوتلر Philip Kotler التسويق بأنه "عملية إدارية اجتماعية يحصل بموجبها الأفراد والمجموعات على ما يحتاجون، ويتم تحقيق ذلك من خلال إنتاج وتبادل المنتجات ذات القيمة مع الآخرين" ، وعرفه أيضاً نفس البروفيسور بالقول "هو المفتاح لتحقيق أهداف المنشأة ويشمل تحديد احتياجات السوق المستهدف والحصول على الرضا المرغوب بفعالية وكفاءة أكثر من المنافسين".

فالتسويق أشمل وأوسع من عملية البيع فهو نشاط واسع المضمون متجدد المعنى، ويمكن إبراز بعض جوانب ومضمون التسويق في شكل قائمة تضم النقاط الآتية، إذ أن التسويق يشمل:

- معرفة وتحديد فئات المستهلكين والزبائن والعملاء والأسواق المحتملة.
- تحديد أي فئات المستهلكين يجب أن تستهدف بالسلع والخدمات، أي تحديد الأسواق التي يجب التعامل معها.
- تحديد حاجات ورغبات المستهلكين المستهدفين، وما هي السلع و/أو الخدمات التي يمكن توفيرها/تصنيعها/تقديمها لتلبية هذه الرغبات والحاجات.
- تحديد المنافسين وما الذي يقدمونه من سلع وخدمات منافسة عموماً وتفصيلاً.
- تحديد السياسة التسعيرية المناسبة لما يتم بيعه، وتحديد أنسب الطرائق لعرض السلع والخدمات على الزبائن.
- تحديد الطريقة التي يفضل العملاء المحتملين التعامل بها معهم (ما المقابل المادي أو المالي الذي يمكنهم دفعه مقابل الشراء، وكيف يرغبون في الدفع).
- كيفية تصميم المنتج والطريقة المثلى لشرحه ووصفه بطريقة تدفع العملاء إلى الشراء من المنشأة تحديداً وليس من المنافسين.
- كيف يجب تعريف السوق بالمنشأة وبمنتجاتها وخدماتها ومن كافة الجوانب، بمعنى رسم السياسة العامة بخصوص شهرة المنشأة وسمعتها وعلامتها التجارية.
- التفكير في، وتصميم وتطوير، وإطلاق ومتابعة الحملات الدعائية، والتي تتضمن الدعايات والإعلانات والعلاقات العامة (مع الناس ووسائل الإعلام).
- غير ذلك، فهذه القائمة مرنة فلا تنتهي، ودائمة التجدد والزيادة، لكون التسويق نشاط ممتد، لا متناهي.

2 .2 أهمية التسويق: Marketing Importance

تكمن أهمية التسويق من كونه:

أ. على صلة وثيقة بتحقيق أهداف المنشأة: فتحقيق أهداف المنشأة مرهون بنجاح وظيفة التسويق وأي فشل فيها ستكون نتيجته الحتمية الإخفاق في تحقيق أهداف المنشأة، ففي كتابه الموسوم "عشر خطايا تسويقية"، ذكر فيليب كوتلر أن قرابة 75٪من المنتجات والخدمات والشركات الجديدة تفشل ـ رغم بذل جهود كبيرة في أبحاث التسويق والتطوير والاختبار والتحليل - وهذا الفشل مرده فشل عملية التسويق.

ب. أداة استراتيجية في قيادة كل أنشطة المنشأة: فوظيفة التسويق هي قيادة كل أشكال نشاط المنشأة، فهو يشرف على كل نواحي نشاطها ويوجهه ويصوبه إذا خرج عن خطه المرسوم، فالتسويق هو البداية، ويمضي بلا نهاية، فهو يحدد للمنشأة أي سوق تدخله وأي سلعة تبيعها أو أي خدمة تقدمها.



تدريب (1)

أذكر السبب فيما يأتي:

التسويق أداة استراتيجية لتحقيق الأرباح التي تطمح إليها المنشأة.

3 .2 مجالات التسويق: Marketing Fields

يعد التسويق الطريق لتحقيق أهداف المنشأة وأداتها الاستراتيجية للنجاح، لذلك لاغنى لأي منشأة وفي أي قطاع كانت عن وظيفة التسويق، فالتسويق نشاط ممتد لامتناهي ويشمل العمل الصناعي والتجاري والزراعي والخدمي كله، ويمكن إبراز المجالات التي تشملها وظيفة التسويق على سبيل المثال في الآتي:

أ. المنشآت الصناعية بمختلف أشكالها(صناعة الأغذية، صناعة الملابس، ..وغير ذلك).

ب. المنشآت التجارية بكافة أنواعها (تجارة الأدوية، تجارة السيارات، ...وغير ذلك).

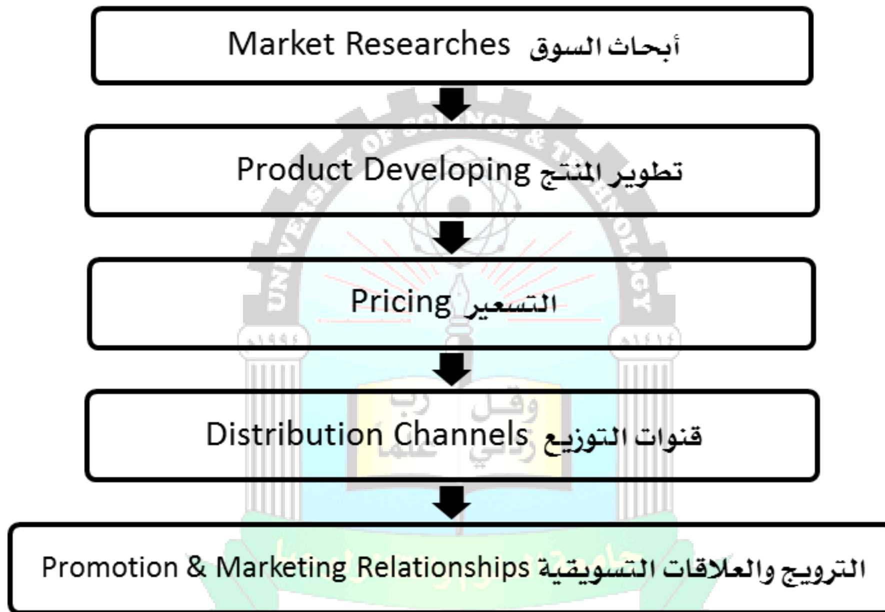
ج. المنشآت الخدمية (وكالات السفريات والسياحة، المدارس والجامعات الخاصة، ...وغير ذلك).

3. مراحل التسويق Marketing Stages

تأتي مدعاة تناولنا مراحل التسويق في هذا القسم من ارتباط الأنشطة التسويقية خلال كافة مراحلها بحدوث العديد من عناصر تكاليف التسويق، ويمكن تقسيم التسويق إلى عدة مراحل كما هو مبين في الشكل الآتي:

شكل (1 . 1)

مراحل التسويق



وفيما يلي بيان موجز لكل مرحلة من مراحل التسويق وعلى النحو الآتي:

3 .1 مرحلة أبحاث السوق Market Researches

فأول خطوة تخطوها المنشأة نحو التسويق لمنتجاتها وخدماتها الحالية أو الجديدة هي إجراء البحوث التسويقية.

3 . 1 .1 تعريف أبحاث السوق

هناك العديد من التعريفات لبحوث التسويق منها ما يأتي:

أ.بحوث التسويق هي عملية منظمة لجمع وتحليل وتقييم المعلومات ذات الصلة بمشكلة تسويقية معينة تواجه المنشأة.

ب. البحث التسويقي هو عملية منظمة لجمع وتحليل وعرض منظم للبيانات والنتائج المرتبطة بوضع تسويقي محدد يواجه المنشأة بغرض تزويدها ببيانات تفيد في اتخاذ القرارات و رسم السياسات التسويقية.

ج. بحوث التسويق هي مجموعة من القواعد التي تستخدم بصورة منظمة لجمع وتسجيل وتحليل وتفسير المعلومات والحقائق والتقديرات والآراء التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بتسويق سلع أو خدمات أو أفكار جديدة.

ومن الطبيعي أن يضطلع قسم أبحاث ودراسات السوق مستخدماً أفضل الطرائق للوصول إلى تحديد حاجات الزبائن والوقوف على رغباتهم عبر استقصاءات مباشرة مع عينة متناسقة من الجمهور وغير ذلك من الطرائق وأساليب أبحاث السوق، وتهدف مرحلة إجراء أبحاث السوق إلى تحقيق عدة غايات يتمثل أبرزها في الآتي:

أ. جمع معلومات عن الأوضاع الحالية والتغيرات المتوقعة في سلوك المستهلكين الحاليين، وتحديد احتياجات needs ورغبات wants وتفضيلات وسلوك وردود أفعال الزبائن customers المتوقعين.

ب. معرفة الفرص التسويقية وتحديد الأسواق التي ينبغي استهدافها **Target Markets** ومواجهة التهديدات المستقبلية.

ج. جمع معلومات عن المنافسين ومعرفة مستوى المنافسة السائد بين المنشآت ومدى قوته.

د. تقدير القوة البيعية في أسواق البيع المنتظمة وتحديد فترات التوزيع.

ه. جمع المعلومات وإجراء الدراسات المتعلقة بالسلع والخدمات التي يمكن أن يطلبها الزبون في المستقبل القريب وذلك لتعزيز اتجاه المنشأة في التسويق التطلعي **Anticipative Marketing**

و. تحديد مالذي لم يطلبه المستهلك من السلع والخدمات ولكن في حالة توفيرها من قبل المنشأة فإنه سيتجاوب معها بحماس، وبذلك ستسهم أبحاث السوق في الارتقاء بالنشاط التسويقي للمنشأة إلى مستوى التسويق الإبداعي **Creative Marketing**

تدريب (2)



في مطلع سنة 2011م أجرت شركة تهامة لتجارة المحاريث الزراعية بحثاً توصلت من خلالها إلى أنه في حالة استيراد محاريث تمكن من حرث الأراضي بالإضافة إلى زرع البذور فإن المزارع اليمني سيشتري وسيستخدم تلك المحاريث، برأيك هل هذا البحث يعزز من اتجاه المنشأة نحو التسويق التطلعي أم الإبداعي؟

3 .1 .2 أهمية أبحاث السوق

تعد أبحاث التسويق من أهم الأدوات المستخدمة في مجال التسويق، لما لها من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المنشأة وإدارة أعمالها لاتقل أهمية عن الوظائف الأخرى، إذ أن البحث التسويقي وما يتمخض عنه من معلومات يمكِّن المنشأة من:

أ.اعتماد المعلومات والحقائق الناتجة عنه كأساس موضوعي لاتخاذ القرارات الإدارية ولاسيما التسويقية منها، عن طريق تسليط الضوء على كافة البدائل التسويقية المتاحة وعرض المتغيرات الخاصة بالقرار بطريقة تمكن من اختيار أفضل البدائل.

ب.التنبؤ الدقيق بنشاط البيع والشراء مما يؤدي إلى تخفيض أثر مخاطر السوق إلى أدنى حد ممكن.

ج.تخفيض الأعباء المالية وتضييق مجال احتمال الخسائر الناتجة عن القرارات غير السليمة.

د.المساعدة في تحديد أهم السلع التي تتماشى وأذواق المستهلكين والأسعار التي يمكنهم دفعها.

ه.تحديد شريحة المستهلكين المناسبة لمنتجات المنشأة وخدماتها وتحقيق رضاها عبر تصميم مزيج تسويقي مناسب.

و.توفير المعلومات التي تستخدم في تخطيط المبيعات.

وفضلاً عن ذلك فإن معظم المراحل التالية للبحث التسويقي تعتمد على بيانات أبحاث السوق، فمن نتائج أبحاث السوق يتم الاتجاه إلى المنتج أو الخدمة ذاتها، مثل تخطيط الإنتاج وتسمية المنتج وطريقة التعبئة والتغليف وسياسات التسعير والتوزيع، واستراتيجية التعامل مع الوسائل الإعلامية وهكذا.

3 .2 مرحلة تطوير المنتج Product Developing

بعد تحديد احتياجات ورغبات الزبائن من خلال أبحاث السوق، يتم الاتجاه نحو إضافة قيمة إلى المنتجات والخدمات لكي يلبي التسويق ويشبع تلك الاحتياجات والرغبات (تسويق متجاوب Responsive Marketing) مع تحقيق ربح من ذلك.

ويتم تلبية تلك الاحتياجات والرغبات في صورة تصميم وإنتاج (أو توفير) منتجات أو سلع أو خدمات جديدة، أو من خلال منتج أو خدمة موجودة بالفعل مع الأخذ بعين الاعتبار البحث في كيفية العمل على تطوير المنتج أو الخدمة الحالية إذا كانت بوضعها الحالي لاتناسب تلك الاحتياجات والرغبات.

ولكي يكون المنتَج ناجحاً يجب أن يضيف قيمة Value للمشتري تشبع رغباته واحتياجاته وإلاَّ فإنه لن يبقى زبوناً للمنشأة على المدى الطويل.

فالقيمة هي المنفعة التي يحصل عليها أو يستفيدها الزبون من السلعة أو الخدمة مقابل مايعطيه، ويمكن زيادة القيمة من خلال: رفع المنافع أو خفض التكاليف أو رفع المنافع وخفض التكاليف معاً.

ويجب على المنتجات والخدمات التي تجهزها أو تطورها المنشأة لتلبية احتياجات الزبون أن تولِّد لديه جانباً من الرضا Satisfaction لما لذلك من فوائد تعود على المنشأة، فالزبون الراضي: يبقى ولاؤه للمنشأة لفترة طويلة، ويشتري حتى المنتجات الجديدة، ويتحدث بالجيد عن المنشأة، ويقدم أفكاره، ويكلِّف أقل في خدمته.

3 . 3 مرحلة التسعير: Pricing

يعتبر التسعير من المشاكل التي تواجه الإدارة والمسوقين، فالعديد من المنشآت تفشل في تسويق منتجاتها بسبب فشلها في الإدارة الجيدة لعملية التسعير.

3 . 3 . 1 مفهوم التسعير والسعر

يشير التسعير Pricing إلى كافة الأنشطة المتعلقة بعملية تحميل كمية أو مقدار من المال على وحدة المنتج أو الخدمة ليعبِّر عن السعر الذي تباع به وحدة المنتج أو الخدمة.

أما السعر Price فيمكن تعريفه من وجهة نظر البائع ومن وجهة نظر المشتري على النحو الآتي:

السعر من وجهة نظر البائع:

هو كمية المال المحمَّلة من قبل البائع على وحدة المنتج أو الخدمة لتعبِّر عن المبلغ الذي تباع به وحدة المنتج أو الخدمة للزبون وبشكل يمكِّن من تحقيق الربح المناسب.

السعر من وجهة نظر المشتري:

هو الثمن التي يقدمه المشتري أو المستهلك مقابل الحصول على المنتج أو الخدمة.

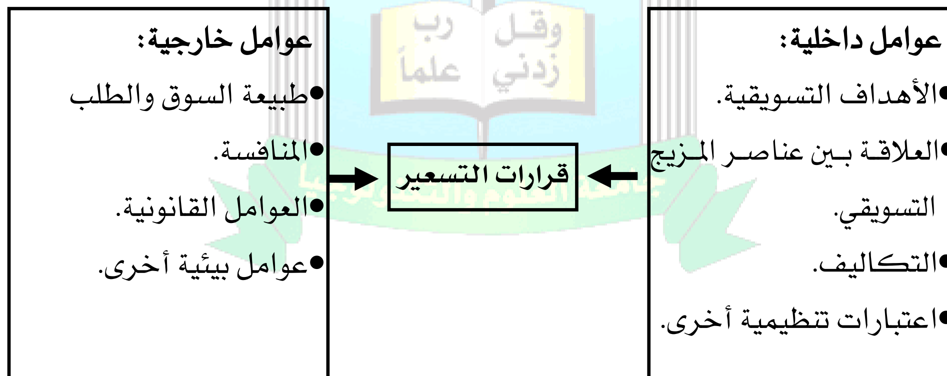
3 .3 .2 العوامل المؤثرة في قرارات التسعير: Factors that affect Pricing decisions

قديماً كانت الأسعار تحدَّد من خلال المفاوضات بين البائع والمشتري، أما الآن باتت العديد من المنشآت تعتمد على مبدأ استخدام أسعار مختلفة تبعاً لكل مستهلك ووفقاً لكل وضع وبإتباع أكثر من استراتيجية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في قرارات التسعير.

وهناك العديد من العوامل التي تؤثر في استراتيجية التسعير التي تعتمدها المنشأة في قرارات التسعير، بعض هذه العوامل مرتبط بالمنشأة ذاتها وبيئتها الداخلية وتسمى بالعوامل الداخلية، والبعض الآخر يتعلق بالبيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة وتسمى العوامل الخارجية، ويمكن تلخيص تلك العوامل كما هو مبين في الشكل الآتي:

شكل (1 . 2)

العوامل المؤثرة في قرارات التسعير



وفيما يلي توضيح موجز لهذه العوامل:

أولاً: العوامل الداخلية: Internal Factors

تتمثل العوامل الداخلية التي تؤثر على سياسة التسعير في الآتي:

أ. الأهداف التسويقية: Marketing Objectives

قبل اتخاذ قرار بشأن التسعير وتثبيت السعر، تسعى المنشأة إلى اتخاذ قرار بشأن استراتيجيتها الخاصة بالمنتج نفسه وبالسوق المستهدفة، فإذا اختارت وبعناية السوق المستهدف واستراتيجية

التموضع فيه من خلال المنتج ومواصفاته، فعلى الأرجح ستكون استراتيجية مزيجها التسويقي وتحديد السعر ناجحة بالتبعية، فعلى سبيل المثال عندما تقرر المنشأة صنع أو الاتجار في سلع فاخرة الجودة فإنها بذلك تستهدف سوق السلع الفاخرة، لذا بإمكانها وضع سعرٍ عالٍ، وعلى العكس من ذلك عندما تقرر صنع أو الاتجار في سلع بجودة أقل فإنها تستهدف سوق السلع الأقل جودة ويقتضي الحال انتهاج سياسة تسعير تعتمد أسعاراً منخفضة.

ب. العلاقة بين عناصر المزيج التسويقي:

The Relationship Between Elements of Marketing Mixture

يعتبر السعر أداة مهمة من أدوات المزيج التسويقي لتحقيق الأهداف التسويقية للمنشأة، فالعلاقة بين مكونات المزيج التسويقي من المنتجات تؤثر بشكل بارز على التسعير، فعلى سبيل المثال قد ينصب اهتمام المنشأة نحو تعزيز عملية تسويق منتج معين من خلال منتج آخر يرتبط به، فتضطر إلى تحديد سعر منخفض لمنتج معين بهدف دعم عملية تسويق منتج آخر وتحقيق ربح أعلى، فمثلاً تحديد سعر لآلة الحلاقة بأقل من سعر تكلفتها بهدف دفع المستهلك إلى شراء واستخدام الأمواس التي تعد زهيدة القيمة ومتكررة الشراء والاستخدام وبالسعر الذي تريده المنشأة وبالتالي تحقيق ربح أعلى.

ج. التكاليف: Costs

تعد التكاليف الأرضية التي يمكن اعتباراً منها وضع الأسعار، فالتكلفة تحدد الحد الأدنى للسعر، إذ تسعى المنشآت إلى تحديد أسعار منتجاتها وخدماتها على نحو يسمح بتغطية تكاليفها بالإضافة إلى تغطية معدل مقبول من الأرباح، وللوصول إلى تسعير المنتج أو الخدمة بشكل تنافسي يضمن تحقيق الربح المناسب يجب أن تسعى المنشأة إلى خفض التكلفة إلى أدنى حدٍ ممكن دون الإضرار بجودة المنتج بهدف الوصول إلى أقل سعر ممكن.

تدريب (3)



أذكر السبب فيما يأتي:

1- عند تحديد المنشأة الصناعية أسعار منتجاتها التي تقوم بتوزيعها في السوق فإنه يجب عليها الأخذ بعين الاعتبار تكاليف تسويقها وعدم الاقتصار على تكاليف إنتاجها.

2- عندما تتلقى المنشأة الصناعية طلبات سلع محددة من العملاء تسلم لهم من مخازنها فإنه يمكنها الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج وإهمال تكاليف التسويق عند تسعير تلك السلع.

د. اعتبارات تنظيمية أخرى: **Other Organizational Considerations**

يتأثر التسعير بالهيكل التنظيمي للمنشأة ودرجة التخصص وتقسيم العمل ودرجة المركزية في اتخاذ القرارات التي تنتهجها الإدارة العليا، ففي المنشآت الصغيرة تكون عملية التسعير منوطة بالإدارة وليس بأقسام التسويق، أما في المنشآت الكبيرة فتسهم أقسام الإنتاج والتسويق بدور حيوي ومهم في مجال التسعير ويقتصر دور الإدارة العليا على تصديق الاقتراحات المتعلقة بالتسعير المقدمة من قبل الأقسام المشار إليها سابقاً والتي تمثل مستويات إدارية وسطى أو دنيا، وكذلك الحال في المنشآت التي تؤمن إدارتها العليا بسلطة التفويض والمشاركة والعكس بالعكس في المنشآت التي تتمسك إدارتها العليا بمركزية عالية في اتخاذ القرارات.

ثانياً: العوامل الخارجية: External Factors

تشمل العوامل الخارجية التي تؤثر في قرارات المنشأة التسعيرية الآتي:

أ. طبيعة السوق والطلب: Nature of Market and demand

إذا كانت التكلفة تحدد الحد الأدنى للسعر فإن السوق والطلب يحددان الحد الأعلى للسعر، إذ يوازن الزبون أو المستهلك بين السعر وبين المنافع التي سيحصل عليها من المنتَج وبالتالي يتأثر طلبه من ذلك المنتج بالمنافع التي من المتوقع أن يحصل عليها منه، لذا يرتبط السعر بعلاقة مهمة مع الطلب، وعلى كل حال يتأثر السعر وعملية التسعير ويرتبطان بطبيعة السوق والطلب من خلال عوامل متعددة مثل:

-**نوع السوق وحريته**: إذ يحدد الاقتصاديون أربعة أنواع من الأسواق هي:

- **أسواق المنافسة الحرة:** هي الأسواق التي يوجد فيها عدد كبير من البائعين والمستهلكين يتبادلون سلع وخدمات متجانسة، ولايمكن فيها للبائع أن يخرج عن نطاق السعر المتعارف عليه بالزيادة لأن المشتري يمكنه الحصول على نفس السلعة أو الخدمة من بائع آخر، وفي هذا النوع من الأسواق لن يكون لأبحاث السوق أو عملية تطوير المنتج أو استراتيجية التسويق أثر ملحوظ على عملية التسعير.
- **أسواق المنافسة الاحتكارية:** هي أسواق يتنافس فيها مجموعة من البائعين الذين يعملون ضمن مجال تسعير وليس على أساس سعر موحد، وفي هذه الأسواق تظهر مجموعة من الأسعار نتيجة لقدرة البائعين على تقديم عروض مختلفة أو منتجات مختلفة للمشترين.
- **أسواق الهيمنة:** هي الأسواق التي يتواجد فيها عدد محدود من البائعين وعدد كبير من المشترين يتبادلون سلع وخدمات متجانسة أو غير متجانسة، وفي هذه الأسواق يكون

للبائعين هيمنة في تحديد السعر، غير أنهم يتحسسون تجاه أسعار بعضهم البعض بشدة، فأي تخفيض في السعر من قبل أحد البائعين يجبر بقية البائعين على التخفيض خشية اتجاه المشترين إليه.

- **أسواق الاحتكار الكامل:** وفيها يتألف السوق من بائع واحد يحتكر السوق ويتحكم بالسعر بحكم نوع المنتجات أو الخدمات التي يقدمها، وفي بعض الحالات قد يأخذ الاحتكار طابع رسمي فتسمح الحكومات لبعض الشركات أن تحتكر السوق وتسمح لها بتحديد سعر يحقق لها عائد عادل وفي نفس الوقت لا يضر بالمستهلك.

-**نظرة الزبون إلى السعر**: ترتبط عملية التسعير بنظرة الزبون إلى السعر وتقديره لمدى ملاءمة هذا السعر للقيمة التي يستفيدها من المنتَج أو الخدمة، فمثلاً لن يعتمد الزبون عند تقييمه لسعر غرفة في فندق على حجمها أو مساحتها فقط، ولكنه سيعتمد أيضاً على تقدير قيم إضافية أخرى من أنماط الراحة والفخامة والاسترخاء.

-**العلاقة بين السعر والطلب**: ترتبط عملية التسعير بالعلاقة بين سعر السلعة أو الخدمة والطلب عليها خلال فترة زمنية معينة، ويتوقف شكل تلك العلاقة على نوع السوق، وعادة يرتبط الطلب على منتج ما بسعره، إذ يمكن أن تطرح المنشأة المنتجة كمية كبيرة من المنتج بسعر عالٍ الأمر الذي يجعل الطلب على هذا المنتج منخفضاً، ويزداد الطلب على المنتج عندما يبدأ سعر المنتَج بالانخفاض، أي ينخفض الطلب مع زيادة السعر ويزداد مع انخفاضه.

ب. المنافسة: Competition

تؤثر تكاليف وأسعار وعروض المنافسين على سياسة التسعير التي يمكن أن تعتمدها المنشأة، فالشخص الذي يريد أن يشتري سلعة ما سيقارن سعرها وجودتها مع سلعة مكافئة لها، فإذا اعتمدت المنشأة لسلعة بمواصفات معينة سعراً عالياً يحقق هامش ربح مرتفع فإنها ستخسر زبائنها ومن جهة أخرى قد تفقد إيراد كان يمكن تحقيقه فيما لو اعتمدت سعر منخفض وبهامش ربح بسيط جداً من الوحدة لنفس السلعة، لذا تحتاج المنشأة إلى دراسة القيمة التي تقدمها في سلعتها مقارنة بالتكاليف التي تحملتها وبالتكاليف التي تحملها نفس النوع من سلع المنافسين وبالقيمة التي تقدمها سلعهم.

ج. العوامل القانونية: legality factors

تتمثل في كافة القوانين والتشريعات واللوائح والتعليمات في البلد المعنية بتنظيم أسعار بعض السلع والخدمات أو بتشجيع الاستثمارات المحلية في قطاعات معينة أو جذب الاستثمارات الخارجية، و ينبغي أخذ العوامل القانونية بعين الاعتبار لما لها من تأثير على عملية التسعير.

د. عوامل بيئية أخرى: Other Environmental factors

ومن أمثلتها الوضع السياسي والاقتصادي والمالي العام في البلد وظروف النمو والكساد التي تمر بها الأسواق ومستوى دخل الفرد لما له دور مهم في تحديد إمكانية تقبل السعر من قبل المستهلكين.

3 . 3 . 3 استراتيجيات التسعير: Pricing Strategies

تعبر استراتيجية التسعير عن **المنهج أو الأساس الذي تعتمده المنشأة في عملية تسعير المنتجات أو السلع التي تبيعها أو الخدمات التي تقدمها**، وتتعلق عملية التسعير بمنتجات أو خدمات قائمة أو جديدة أو بمنتج معين أو بتشكيلة من المنتجات.

وقد تبني المنشأة أسعارها وفق استراتيجية التكلفة كأساس للتسعير أو على أساس القيمة أو على أساس المنافسة أو على أساس معدل العائد على الاستثمار أو استخدام أكثر من أساس من تلك الأسس، ويمكن للمنشأة تسعير منتجاتها أو خدماتها باستخدام واحدة أو أكثر من استراتيجيات التسعير التي منها:

- استراتيجية التسعير المبني على التكلفة.
- استراتيجية التسعير المبني على القيمة.
- استراتيجية التسعير المبني على المنافسة.
- استراتيجية التسعير على أساس معدل العائد على الاستثمار.

وفيما يلي لمحة سريعة عن كل استراتيجية:

أولاً: استراتيجية التسعير المبني على التكلفة Cost Basis for Pricing

تتطلب هذه الاستراتيجية تحديد تكلفة وحدة المنتَج أو السلعة أو الخدمة ومن ثم تسعير تلك الوحدة بشكل تنافسي يضمن تحقيق الربح المناسب، وسنتناول بالتفصيل هذه الاستراتيجية واستخدامها في التسعير في الوحدة الثامنة، ونكتفي هنا ببيان منهجية التسعير وفقاً لهذه الاستراتيجية على النحو المبين في الشكل الآتي:

شكل (1 . 3)

استراتيجية التسعير المبني على التكاليف



ثانياً: استراتيجية التسعير المبني على القيمة Value Basis for Pricing

يقصد بالقيمة المنفعة التي يقدمها المنتج أو السلعة للزبون، وعلى ذلك تشير استراتيجية التسعير المبني على القيمة إلى اعتماد المنشأة على مبدأ التسعير وفق القيمة التي يقدمها المنتَج أو الخدمة والتي يلاحظها الزبائن.

لذا تحتاج المنشأة معرفة القيمة التي يعطيها المستهلك لمنتجاتها وخدماتها ولمنتجات وخدمات المنافسين، ولمعرفة تلك القيمة يمكن للمنشأة إجراء المقابلات المباشرة مع عينة من المستهلكين واستخدام الاستبانات لاستطلاع آرائهم وجمع المعلومات اللازمة، وذلك لتتمكن المنشأة من وضع سعر مناسب لمنتجها أو خدمتها لايتجاوز أو ينقص عن القيمة التي يعطيها الزبون للمنتَج أو الخدمة.

-ويعتمد التسعير وفقاً للقيمة على خلق التركيبة الصحيحة من ثلاثية: الجودة Quality.

-الخدمة الجيدة Good Service.

-السعر المناسب Appropriate Price .

وتأخذ استراتيجية التسعير المبني على القيمة المنهجية المبينة في الشكل الآتي:

شكل (1 . 4)

استراتيجية التسعير المبني على القيمة



ووفقاً لهذه الاستراتيجية لايمكن البدء بتصميم وتطوير المنتج ومن ثم توزيعه، وإنما يتم البدء بقرار التسعير وأخذه بعين الاعتبار منذ بداية تصميم المنتج وعبر مراحل إنتاجه وتسويقه.

ثالثاً: استراتيجية التسعير المبني على المنافسة Competition Basis for Pricing

هي ذلك النمط من التسعير الذي يعتمد على مايحدده المنافسون من أسعار، بحيث يجري في ضوء أسعارهم تحديد أسعار مساوية أو أقل لمنتجات وخدمات المنشأة التي من نفس النوع.

وتلجأ المنشأة إلى التسعير المبني على المنافسة عندما يصعب عليها تحديد الطلب على المنتج أو الخدمة فتعتمد على نظرة منافسيها للسوق وأسعارهم كأساس للتسعير.

مثال (1.1):

في مطلع النصف الثاني من سنة 2011م انتهت شركة الحقول ولأول مرة من إنتاج الصنف (س) من الأسمدة وقبل إطلاقه في السوق المتسم بالمنافسة جمعت الشركة معلومات عن أسعار المنافسين لمثل الصنف وتبين أنهم يبيعونه بسعر 5,000 ريال للكيس.

المطلوب: تحديد السعر الذي يمكن أن تعتمده الشركة لبيع كيس الصنف (س) من الأسمدة.

الحل:

السعر الذي تعتمده الشركة = 5,000 ريال/ كيس.

أو بسعر أقل من هذا المبلغ بقليل إذا أرادت الشركة تحقيق حصة بيعية مناسبة من هذا المنتج في السوق وعلى وجه الخصوص أنه بالنسبة لها منتج جديد وتدخل به السوق لأول مرة.

تدريب (4)

في مطلع شهر مارس سنة 2011م جمعت منشأة الوديان لصناعة وتسويق الألبان ومشتقاتها معلومات عن أسعار منافسيها لنفس صنف ومواصفات وعبوة المنتج (أ) وتبين لها أن المنافسين يبيعونه بسعر 120 ريال للوحدة، وترغب المنشأة بزيادة حجم مبيعاتها من هذا المنتج من خلال سعر يقل عن أسعار منافسيها بنسبة 5٪.

فما هو السعر الذي تعتمده المنشأة لبيع وحدة هذا المنتج؟



رابعاً: استراتيجية التسعير على أساس معدل العائد على الاستثمار:

Return on Investment(ROI) Basis for Pricing

يعد العائد على الاستثمار أحد أكثر المقاييس استخداماً من قبل العديد من المنشآت باعتباره أحد مقاييس مدى نجاحها، وهو مفهوم مالي شامل لكونه نتاج كافة البنود الظاهرة في الحسابات الختامية (المتاجرة ، الأرباح والخسائر) والميزانية العمومية، حيث أن هذا المقياس يعبر عن العائد الذي يتم تحقيقه على أموال المستثمرين سواء على مستوى المنشأة ككل أو على مستوى قسم فيها أو على مستوى منتج معين من منتجاتها.

ويعرف العائد على الاستثمار بأنه **نسبة صافي الربح إلى مجموع الأموال المستثمرة التي توفر عنها هذا الربح.**

ويتم تحديد سعر البيع وفقاً لأساس معدل العائد على الاستثمار بالمعادلة المبسطة الآتية:

$$\textbf{سعر البيع} = \frac{\text{ت ك (ن×ر)}}{\text{ح}}$$

حيث أن:

ت ك = مجموع التكاليف ، ن = نسبة العائد على ر أس المال

ر = ر أس المال المستثمر ، ح = حجم المبيعات المقدرة بالوحدات

مثال (1 . 2):

بلغت تقديرات حجم مبيعات شركة تهامة الصناعية من المنتج (م) خلال سنة 2011م 2,500 وحدة، أما تكاليفها المقدرة فبلغت 4,800,000 ريال، وترغب الإدارة بالحصول على عائد قدره 10% على رأس المال المستثمر في المنتج البالغ 20,000,000 ريال.

المطلوب: تحديد سعر بيع الوحدة من المنتج (م) **وفقاً لاستراتيجية معدل العائد على الاستثمار.**

الحـل:

$$\textbf{سعر البيع} = \frac{\text{ت ك + (ن×ر)}}{\text{ح}} = \frac{4,800,000 + (20,000,000 \times 10\%)}{2,500 \text{ وحدة}} = 2,720 \text{ ريال/ وحدة}$$

تدريب (5)

بلغت تقديرات حجم مبيعات منشأة الواحة الصناعية من المنتج (و)خلال سنة 2011م 3,750 وحدة، أما تكاليفها المقدرة فبلغت 7,200,000 ريال، وترغب الإدارة بالحصول على عائد قدره 15% على رأس المال المستثمر في المنتج البالغ 25,000,000 ريال،

المطلوب: في ضوء هذه البيانات حدد سعر بيع وحدة المنتج (و) وفقاً لاستراتيجية معدل العائد على الاستثمار؟

أ. 1,000 ريال. ب. 1,920 ريال ج. 2,920 ريال

3 . 4 مرحلة قنوات التوزيع Distribution Channels

تشير هذه المرحلة إلى كيفية توصيل المنتج و/أو الخدمة إلى العملاء أو الزبائن المناسبين عبر قنوات التوزيع وفي الوقت والشكل المناسبين.

3 . 4 . 1 مفهوم قناة التوزيع

يرجع أصل قناة التوزيع إلى الكلمة الفرنسية Canal وتعني المسار الذي يسلكه تدفق السلع من المُنتِجين إلى المستهلكين.

وبهذا المعنى توصف قناة التوزيع بأنها مسار يبدأ بالمنتِج أو الصانع وينتهي بالمستهلك النهائي، ونظراً لأن نقطتي البداية والنهاية يجب أن يتضمنهما المسار فإن أي مسار يجب أن يتضمن كلا من المنتج والمستهلك.

وأمام المنشأة ثلاث طرائق لبيع منتجاتها وتقديم خدماتها هي: إما أن تبيع بنفسها، أو عبر وسطاء، أو بنفسها وعبر الوسطاء.

لذلك قد توجد العديد من النقاط أو المحطات الوسطية على طول المسار، فقد نشأت العديد من المنظمات التسويقية لتسهيل التدفق المادي للمنتجات أو تحويل ملكيتها من المنتج أو البائع إلى المستهلك، إذ تضطلع تلك المنظمات أو الجهات التسويقية التي تعمل كوسطاء أو سماسرة بالتوزيع بدلاً عن الصانع.

وفي ضوء ماتقدم تعرف قنوات التوزيع بأنها عبارة عن **ممرات تسير فيها المنتجات وتقدم من خلالها** الخدمات **من أماكن تصنيعها/تقديمها إلى أولئك الأشخاص أو الجهات المستعدون لدفع مقابل مادي نظير الحصول عليها.**

وعلى ذلك يمكن أن تتألف قناة التوزيع من عدة أطراف هي:

-الصانع أو المجهز الأصلي.

-وسطاء التوزيع، (منشأة أعمال تسويقية، تاجر جملة، تاجر تجزئة).

-المستهلك (قد يكون مستهلك نهائي أو وسيط).

وكما بينا سابقاً فإن أي قناة توزيع لاتخلو من طرفين هما: الصانع أو المجهز الأصلي والمستهلك، بينما يمكن أن لا تشمل قناة التوزيع طرف وسطاء التوزيع وذلك عند تولي الصانع أو المجهز الأصلي بيع منتجاته أو سلعه بنفسه إلى المستهلكين مباشرة.

نشاط

قم بزيارة أقرب منشأة أو شركة صناعية أو تجارية مستورِدة واختر أحد منتجاتها أو سلعها وتعرف على أطراف قناة من قنوات توزيعه وحاول رسم مسارها.

3 . 4 . 2 أهمية قنوات التوزيع: Importance of Distribution Channels

مثلما يضخ القلب الدم وتحمله الشرايين فتستمر الحياة في جسد الإنسان تعمل قنوات التوزيع على انتقال السلع من الصانع إلى المستهلك النهائي أو إلى أماكن عرضه تمهيداً لبيعه، وهذه القنوات ذات أهمية قصوى لضمان بقاء نشاط المنشأة واستمرار ربحيتها.

3 . 4 . 3 وظائف قنوات التوزيع: Functions of Distribution Channels

لايعد بناء قنوات توزيع تسويقية من قبل الصانع Manufacturer أو المجهز Supplier غاية بحد ذاته أو وسيلة للتباهي، وإنما يتم تصميم قنوات تسويقية ملائمة والدخول للسوق عبر أفضلها ليتوخى منها النهوض بالعديد من الوظائف المنوطة بها والتي منها :

أ. تسهيل عملية انسياب السلع والخدمات إلى الزبائن لتأمين احتياجاتهم في أماكنهم من خلال توفير المنتجات وجعلها متاحة وفي متناول أيديهم، بمعنى تغطية السوق المستهدف على نطاق واسع.

ب. ضمان التسليم السريع للمنتجات وإتمام الاستجابة للطلبات من مختلف المنافذ وعلى مدار الساعة.

ج. توفير السلع أمام الزبائن في الأسواق وبشكل يتيح أمامهم حرية أكبر وسرعة في الشراء تمكنهم من مقارنة الأسعار واختيار أفضل العروض.

د. توفير عدة أصناف مختلفة في المكان والوقت المناسبين وبشكل يتيح أمام العملاء والمستهلكين الاختيار من بين المنتجات.

ه. توفير أصناف وسلع طازجة أمام المستهلك.

و. تعزيز وتقوية حافز الشراء لدى الزبائن والمستهلكين لتحسين دوران المنتج وتحقيق عوائد اقتصادية.

ز. بناء مكانة تنافسية وعلامة تجارية عبر التنافس من خلال الجودة والخدمة والشكل والقيمة.

ح.القيام بالاتفاقيات وإبرام العقود ونقل الملكية.

ط. جمع المعلومات عن الزبائن الحاليين والمحتملين والحصول على آرائهم وأخذها بعين الاعتبار، بمعنى الحصول على تغذية عكسية تفيد المنشأة في تحسين منتجاتها وخدماتها وأنشطتها التسويقية.

ي. جعل خدمة مابعد البيع جزء مكمل لعملية التوزيع.

ك. افتراض ودراسة المخاطر.

ل. توطيد العلاقات مع الزبائن الحاليين وبناء علاقة مع زبائن وعملاء جدد، من خلال تأمين رضا الزبون ومعاملته باحترام وقبول رد المنتجات التي لم تحقق رضاه.

م. المساهمة في تحقيق حصة عادلة من الأرباح من خلال التوزيع الكفء الذي من شأنه المساهمة في خفض تكاليف التخزين والتوزيع.

3 . 5 مرحلة الترويج والعلاقات التسويقية Promotion & Marketing Relationships

تعبر هذه المرحلة عن مهارة التواصل مع الناس داخل وخارج نطاق المنشأة للتأثير عليهم أو التأثر بهم، مع الحفاظ على علاقات طيبة معهم، والتأثير في اتجاهاتهم وأفكارهم والحرص على كسب تأييدهم وخلق انطباع جيد لديهم عن المنشأة لتتمكن من خلال هذا النشاط الإعلامي من جعل المستهلكين يشترون منتجاتها أو خدماتها.

وتهدف هذه المرحلة إلى اختيار أفضل الوسائل الترويجية والسياسات المناسبة لبناء العلاقات التسويقية، وأمام المنشأة عدة وسائل للترويج لمنتجاتها وخدماتها وتوطيد علاقاتها التسويقية ومن تلك الوسائل الاعلان وبناء العلاقات العامة.

3 . 5 . 1 الإعلان: Advertising

يعد الإعلان من أهم وأكثر الوسائل الترويجية استخداماً، ومع ذلك فإن المنشآت التي تتبع سياسة البيع المباشر لعدد محدود من تجار الجملة والتجزئة الذين تربطهم بها علاقة وطيدة وطويلة تكون حاجتها للإعلان أقل، وعلى العكس من ذلك تزيد حاجة المنشأة إلى الإعلان عندما تبيع منتجاتها مباشرة إلى العملاء والجمهور من دون وسيط أو تطلق منتجاً جديداً في السوق وذلك من أجل إنشاء علاقة تعامل مباشرة ومتينة وطويلة الأجل مع العملاء والحفاظ عليهم لفترة أطول ومن ثم تحقيق ربح.

ولا يعد الإعلان غاية بحد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق عدة غايات، فهناك العديد من الأسباب الكامنة وراء الحاجة إلى الإعلان والتي تدفع المنشأة إلى تبني سياسة إعلانية عن منتجاتها وخدماتها، ومن تلك الأسباب:

أ. تذكير العملاء الحاليين بالمنتجات والخدمات الحالية.

ب. تعريف العملاء وكافة الزبائن والجمهور بالمنتجات والخدمات الجديدة.

ج. تنمية وتحسين المبيعات عن طريق جذب عملاء جدد، من خلال إقناع الناس وبطريقة لائقة بترك منتجات وخدمات المنافسين والاتجاه إلى منتجات المنشأة وخدماتها، عبر الإعلان عن مزايا جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة وأسعارها المناسبة.

د. تحسين صورة المنشأة في أذهان الناس والحفاظ عليها مشرقة باستمرار.

ه. تحفيز العاملين في المنشأة وجعلهم يفتخرون بعملهم ومنشأتهم.

و. بناء موانع أمام المنافسين من خلال إيصال رسالة توحي بقوة المنشأة التنافسية.

ز. بناء العلامة والشهرة التجارية.

وتتعدد الوسائل المستخدمة في الإعلان، إذ يمكن للمنشأة استخدام وسيلة أو أكثر من الوسائل الآتية:

الوسائل المقروءة: من مطبوعات ومنشورات وجرائد ومجلات وفاكسات وكاتالوجات ومواقع انترنت ورسائل عبر البريد الالكتروني وعبر شبكات الجوال المحلية.

الوسائل المرئية: مثل تليفزيون، فيديو، أقراص مدمجة، مواقع انترنت.

الوسائل المسموعة: من راديو، كاسيت، مكالمات هاتفية.

وسائل أخرى: مثل العينات وإقامة المعارض التجارية Trade Shows

نشاط

قم بزيارة مصنع شملان للمياه المعدنية وتعرف على وسائل الدعاية والاعلان التي يستخدمها المصنع للإعلان عن منتجاته.

3 . 5 . 2 بناء العلاقات العامة: Public Relations

يقصد به كافة الأنشطة والتدابير والفعاليات المتعلقة ببناء العلاقات والروابط التجارية والتسويقية وتوطيدها مع كل من العملاء والمستهلكين ووسطاء التوزيع وغير ذلك من الأطراف،

ومن التدابير والوسائل التي يمكن اعتمادها لبناء العلاقات العامة في المجال التسويقي وترسيخها الآتي:

- إجراء المقابلات في محطات الراديو والقنوات والتلفزيونية الأرضية والفضائية.
- إقامة الندوات وتبني المسابقات الثقافية والعلمية ورصد جوائز للفائزين.
- تنظيم فعاليات المعارض التجارية والعلمية والمساهمة والاشتراك في ما يقام منها.
- المساهمة في دعم المشاريع التنموية والاجتماعية ولاسيما الخيرية منها مثل مشاريع كفالة اليتيم ورعاية ذوي الاحتياجات الخاصة والمستشفيات والمراكز الصحية لدعم مرضى السرطان وغيرها من الأعمال الخيرية.
- إقامة نادي اجتماعي ليضم في عضويته الزبائن الأكثر شراءً وذوي التعامل الطويل أو تأمين اشتراك العملاء في نوادي اجتماعية.
- تبني نظام يوفر أمام العملاء والزبائن العديد من خيارات الدفع والحصول على الخصومات، بالإضافة إلى منح الهدايا للزبائن مع مشترياتهم بين حين وآخر.
- التعامل الحسن مع كافة المتعاملين مع المنشأة من وسطاء توزيع وزبائن، وتقبل آرائهم وملاحظاتهم وتوليد نوع من الإحساس لديهم بأهمية تلك الآراء والملاحظات.
- تأمين قنوات اتصال لاستقبال وتلبية طلبات الزبائن المتعلقة بخدمات مابعد البيع وتنفيذها بأقصى سرعة ممكنة.
- تبني سياسة قابلية رد الزبون للسلعة التي لاتحقق رضاه أو التي يرغب باستبدالها.

4. أسئلة التقويم الذاتي:

1- ما المقصود بالتسويق والسوق من الناحية اللغوية ؟

2- أذكر تعريفاً للتسويق يركز على هدفه النهائي ؟

3 - وضح باختصار الأسباب الكامنة وراء أهمية التسويق؟

4- أذكر بإيجاز مايأتي:

أ. تعريفاً لأبحاث السوق، والغايات الكامنة وراء إجراء أبحاث السوق.

ج. أهمية البحث التسويقي والمعلومات المتمخضة عنه بالنسبة للمنشأة.

د. الفوائد التي تعود على المنشأة نتيجة لرضا الزبون عن المنتجات والخدمات التي تقدمها.

هـ. العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في قرارات التسعير (عددها فقط).

و. تعريف السعر من وجهة نظر البائع ومن وجهة نظر المشتري.

ز. المقصود باستراتيجية التسعير، واستراتيجية التسعير المبني على المنافسة.

ح. تعريف قنوات التوزيع.

ط. وظائف قنوات التوزيع.

ي. الأسباب الكامنة وراء الحاجة إلى الإعلان.

ك. وسائل الإعلان التي يمكن للمنشأة استخدامها.

ل. التدابير والوسائل التي يمكن اعتمادها لبناء وترسيخ العلاقات العامة في المجال التسويقي.

5-ارسم أشكالاً توضح كلاً مما يأتي:

أ. مراحل التسويق. ب. العوامل المؤثرة في قرارات التسعير.

ج. استراتيجية التسعير المبني على التكلفة.

د. استراتيجية التسعير المبني على القيمة.

6- قدرت شركة الهدى حجم مبيعاتها من المنتج (س) خلال الربع الثاني من سنة 2011م بـ 2,000 وحدة، في حين بلغت تكاليفها المقدرة 4,000,000 ريال، وترغب الإدارة بتحقيق عائد قدرة 10% على رأس المال المستثمر في المنتج البالغ 12,500,000 ريال.

المطلوب: تحديد سعر بيع الوحدة من المنتج (س) وفقاً لاستراتيجية معدل العائد على الاستثمار كأساس للتسعير.

5. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخطأ مع تصويبها فيما يأتي:

1-( ) التسويق أشمل وأوسع من عملية البيع.

2-( ) التسويق على صلة وثيقة بتحقيق أهداف المنشأة.

3-( ) جمع المعلومات وإجراء الدراسات المتعلقة بالسلع والخدمات التي يمكن أن يطلبها الزبون في المستقبل القريب يعزز اتجاه المنشاة في التسويق الإبداعي.

4-( ) تحديد مالذي لم يطلبه المستهلك من السلع والخدمات ولكن في حالة توفيرها من قبل المنشأة فإنه سيتجاوب معها بحماس، يسهم في الارتقاء بالنشاط التسويقي للمنشأة إلى مستوى التسويق التطلعي.

5-( ) تحدد التكلفة الحد الأعلى لأسعار السلع والخدمات.

6-( ) السوق والطلب يحددان الحد الأدنى لأسعار السلع والخدمات.

7-( ) يتأثر السعر بدرجة المركزية التي تنتهجها الإدارة العليا في اتخاذ القرارات.

8-( ) يوصف التسويق بأنه الفن المتعلق بخلق قيمة حقيقية للمنشأة.

9-( ) ترتبط الأنشطة التسويقية خلال كافة مراحلها بحدوث العديد من عناصر تكاليف التسويق.

10-( ) تعتمد معظم المراحل التالية للبحث التسويقي على بيانات أبحاث السوق.

11-( ) تتطلب استراتيجية التسعير المبني على القيمة البدء بتصميم وتطوير المنتج ومن ثم قرار تسعيره.

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-التسويق أداة استراتيجية في قيادة:

أ. النشاط الإنتاجي للمنشأة فقط. ب. بعض أنشطة المنشأة.

ج. كل أنشطة المنشأة.

2-أول خطوة تخطوها المنشأة نحو التسويق لمنتجاتها وخدماتها هي:

أ. تحديد سعر بيع المنتج. ب. إجراء بحوث السوق. ج. إطلاق المنتج في السوق.

3-يعبر التسويق المتجاوب عن:

أ. تلبية وإشباع احتياجات ورغبات الزبائن.

ب. خفض تكاليف المنتجات والخدمات.

ج. تحقيق ربح من إشباع احتياجات ورغبات الزبائن.

4-في ظل استراتيجية التسعير المبني على المنافسة، تحتاج المنشأة إلى معرفة:

أ. القيمة التي يعطيها المستهلك لمنتجاتها وخدماتها.

ب. القيمة التي يعطيها المستهلك لمنتجات وخدمات المنافسين.

ج. القيمة التي يعطيها المستهلك لمنتجاتها وخدماتها ولمنتجات وخدمات المنافسين.

5- القيام بالاتفاقيات وإبرام العقود ونقل ملكية السلع إحدى وظائف:

أ. قنوات التوزيع. ب. أبحاث السوق. ج. الترويج والعلاقات التسويقية.

6-أحد التدابير الآتية لايعد من الوسائل التي يمكن اعتمادها لبناء وترسيخ العلاقات العامة في المجال التسويقي:

أ. تنظيم فعاليات المعارض التجارية.

ب. تبني سياسة إقناع الناس وبأي طريقة لترك منتجات المنافسين وشراء منتجات لمنشأة.

ج. قبول رد الزبائن للسلع التي لاتحقق رضاهم.

السؤال الثالث:

أكمل الفراغات في العبارات الآتية:

1-يركز التسويق على الهدف النهائي وهو ....

2- عرف فيليب كوتلر التسويق بأنه "عملية إدارية .... مع الآخرين".

3-القيمة هي .... التي يحصل عليها أو يستفيدها..... من السلعة أو الخدمة مقابل.....

4-يمكن زيادة القيمة التي يحصل عليها أو يستفيدها الزبون من السلعة أو الخدمة من خلال: .... أو .... أو .... معاً.



6. الخلاصة:

تناولنا في هذه الوحدة مفهوم التسويق وأهميته ومجالاته ومراحله، حيث تم عرض العديد من تعريفات التسويق لغة وفي أذهان عامة الناس وفي الفكر المعاصر، وتبين أن التسويق أشمل من عملية البيع وأنه مفهوم واسع المضمون متجدد المعنى، وفضلاً عن ذلك اتضح أن التسويق يكتسب أهمية بالغة، إذ أن تحقيق أهداف المنشأة مرهون بنجاح وظيفة التسويق، ومن جهة أخرى يعتبر التسويق أداة استراتيجية في قيادة أنشطة المنشأة كافة، ونظراً لأهمية التسويق في نجاح أي منشأة (في أي قطاع كانت) وتحقيق أهدافها، فإنه لاغنى لها عنه، فالتسويق يشمل مجالات العمل الصناعي والتجاري والزراعي والخدمي.

ولكون التسويق عملية منظمة فهو يتألف من عدة مراحل، فأول خطوة تخطوها المنشأة نحو تسويق منتجاتها أو خدماتها الحالية أو الجديدة هي إجراء أبحاث السوق لعدة غايات تتلخص في جمع البيانات والمعلومات وبناء التقديرات المفيدة واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات الانتاجية منها والتسويقية.

وبعد إجراء أبحاث السوق تتجه المنشأة إلى مرحلة تطوير المنتج من خلال القيام بتصميم وإنتاج (أو توفير) منتجات وسلع وخدمات جديدة أو تحسين المنتجات والخدمات الموجودة بالفعل وذلك لتلبية احتياجات ورغبات العملاء والزبائن.

ولكي تبيع المنشأة منتجاتها وخدماتها فإنها تحتاج إلى تسعيرها، فالتسعير يشير إلى عملية تحميل مقدار من المال على وحدة المنتج أو الخدمة، وتتأثر عملية تسعير المنشأة لمنتجاتها أو خدماتها بالعديد من العوامل الداخلية المرتبطة بالمنشأة ذاتها وببيئتها الداخلية والعوامل الخارجية النابعة من البيئة الخارجية المحيطة بها والتي يجب على إدارة المنشأة مراعاتها وهي

مايشار إليه باستراتيجية التسعير التي قد تقوم إما على أساس التكلفة أو القيمة أو المنافسة أو معدل العائد على الاستثمار أو على أكثر من أساس من هذه الأسس.

وبعد التسعير تتجه المنشأة صوب تحديد وبناء قنوات التوزيع لضمان توصيل المنتجات وتقديم الخدمات إلى الزبائن والعملاء وكذا تسهيل انتقال المنتجات والسلع إلى أماكن عرضها تمهيداً لبيعها وذلك في الوقت والشكل المناسبين.

وبغرض تحفيز المستهلكين على شراء منتجات المنشأة والإقبال على خدماتها وتنمية المبيعات تقوم المنشأة ببناء العلاقات التسويقية واتباع سياسات ترويجية مناسبه، وأمام المنشأة عدة وسائل لبناء وتوطيد علاقاتها التسويقية والترويج لمنتجاتها وخدماتها، ومن تلك الوسائل الإعلان بمختلف أشكاله بالإضافة إلى بناء العلاقات التسويقية وتوطيد العلاقات التجارية والتسويقية مع كل من العملاء والمستهلكين ووسطاء التوزيع وغيرهم من الأطراف وذلك من خلال العديد من التدابير التي ترمي إلى تحقيق ذلك.

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، تعرفنا فيما سبق على مفهوم وأهمية ومجالات التسويق بالإضافة إلى مراحله وبيَّنا أن سبب دراستنا لمراحل التسويق يتمثل في ارتباط الأنشطة والوظائف التي تنفَّذ في كل مرحلة بحدوث العديد من بنود تكاليف التسويق، لذا سنتناول في الوحدة الثانية مفهوم تكاليف التسويق وبيان أهميتها وخصائصها.

8. إجابات التدريبات:

تدريب (1):

يعد التسويق أداة استراتيجية لتحقيق الأرباح التي تطمح إليها المنشأة وذلك لكون تحقيق الأرباح المطلوبة هدف من أهداف المنشأة وتحقيق هذا الهدف مرهون بنجاح التسويق وأي فشل فيه سيؤدي إلى الإخفاق في تحقيقه.

تدريب (2):

هذا البحث يعزز من اتجاه المنشأة نحو التسويق الإبداعي.

تدريب (3):

1- لكون المنشأة تتحمل تكاليف تسويق المنتجات التي تقوم بتوزيعها في السوق فإن تكاليف التسويق تعتبر جزءاً لايتجزأ من تكاليف المنتجات ويجب أخذها بعين الاعتبار عن تحديد سعر البيع إلى جانب تكاليف الإنتاج.

2-لأن المنشأة الصناعية لن تتحمل أي تكاليف تسويق، لذا يتم الاقتصار على الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج وإهمال تكاليف التسويق عند تسعير تلك السلع.

تدريب (4):

مبلغ التخفيض = 120 ريال × 5٪= 6 ريال.

السعر الذي تعتمده المنشأة لبيع وحدة المنتج (أ) =120 -6 = 114 ريال للوحدة.

تدريب (5):

$$\text{سعر بيع الوحدة من المنتج (و)} = \frac{\text{ت ك} + (\text{ن}\times\text{ر})}{\text{ح}}$$

$$= \frac{(25,000,000\times0.15)+7,200,000}{3,750} = 2,920 \text{ ريال.}$$

9. إجابات الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ:

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	✓	
2	✓	
3	✗	جمع المعلومات وإجراء الدراسات المتعلقة بالسلع والخدمات التي يمكن أن يطلبها الزبون في المستقبل القريب يعزز اتجاه المنشاة في التسويق التطلعي.
4	✗	تحديد مالذي لم يطلبه المستهلك من السلع والخدمات ولكن في حالة توفيرها من قبل المنشأة فإنه سيتجاوب معها بحماس، يسهم في الارتقاء بالنشاط التسويقي للمنشأة إلى مستوى التسويق الإبداعي.
5	✗	تحدد التكلفة الحد الأدنى الأعلى لأسعار السلع والخدمات.
6	✗	السوق والطلب يحددان الحد الأعلى لأسعار السلع والخدمات.
7	✓	

8	×	يوصف التسويق بأنه الفن المتعلق بخلق قيمة حقيقية للعميل.
9	✓	
10	✓	
11	×	تتطلب استراتيجية التسعير المبني على القيمة البدء بقرار تسعيره وأخذه بعين الاعتبار منذ بداية تصميم المنتج وعبر مراحل إنتاجه وتسويقه.

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4	5	6
الإجابة الصحيحة	ج	ب	أ	ج	أ	ب

السؤال الثالث:

إكمال فراغات الجمل:

أ. يركز التسويق على الهدف النهائي وهو **العميل**.

ب. عرف فيليب كوتلر التسويق بأنه "عملية إدارية **اجتماعية يحصل بموجبها الأفراد والمجموعات على ما يحتاجون، ويتم تحقيق ذلك من خلال إنتاج وتبادل المنتجات ذات القيمة** مع الآخرين".

ج. القيمة هي **المنفعة** التي يحصل عليها أو يستفيدها **الزبون** من السلعة أو الخدمة مقابل **مايعطيه**.

د. يمكن زيادة القيمة التي يحصل عليها أو يستفيدها الزبون من السلعة أو الخدمة من خلال: **خفض التكاليف** أو **رفع المنافع** أو **خفض التكاليف ورفع المنافع** معاً.

10 . مسرد المصطلحات.

-**التسويق التطلعي** Anticipative Marketing: جمع المعلومات وإجراء الدراسات المتعلقة بالسلع والخدمات التي يمكن أن يطلبها الزبون في المستقبل القريب.

-**التسويق الإبداعي** Creative Marketing: تحديد مالذي لم يطلبه المستهلك من السلع والخدمات ولكن في حالة توفيرها من قبل المنشأة فإنه سيتجاوب معها بحماس.

-**المزيج التسويقي** Marketing Mixture: أنواع المنتجات أو السلع والخدمات التي تبيعها المنشأة أو تطلقها في السوق.

-**التكاليف** Costs: عبارة عن تضحية بجزء من موارد المنشأة في سبيل إنتاج وتسويق منتج معين أو سلعة معينة أو الحصول عليها أو تقديم خدمة محددة.

13 . أسئلة التقويم الذاتي:

1-ما المقصود بالتسويق والسوق من الناحية اللغوية ؟

2- أذكر تعريفاً للتسويق يركز على هدفه النهائي ؟

3 -وضح باختصار الأسباب الكامنة وراء أهمية التسويق؟

4-أذكر بإيجاز مايأتي:

أ. تعريفاً لأبحاث السوق، والغايات الكامنة وراء إجراء أبحاث السوق.

ج. أهمية البحث التسويقي والمعلومات المتمخضة عنه بالنسبة للمنشأة.

د. الفوائد التي تعود على المنشأة نتيجة لرضا الزبون عن المنتجات والخدمات التي تقدمها.

هـ. العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في قرارات التسعير (عددها فقط).

و. تعريف السعر من وجهة نظر البائع ومن وجهة نظر المشتري.

ز. المقصود باستراتيجية التسعير، واستراتيجية التسعير المبني على المنافسة.

ح. تعريف قنوات التوزيع.

ط. وظائف قنوات التوزيع.

ي. الأسباب الكامنة وراء الحاجة إلى الإعلان.

ك. وسائل الإعلان التي يمكن للمنشأة استخدامها.

ل. التدابير والوسائل التي يمكن اعتمادها لبناء وترسيخ العلاقات العامة في المجال التسويقي.

5-ارسم أشكالاً توضح كلاً مما يأتي:

أ. مراحل التسويق.

ب. العوامل المؤثرة في قرارات التسعير.

ج. استراتيجية التسعير المبني على التكلفة.

د. استراتيجية التسعير المبني على القيمة.

6- قدرت شركة الهدى حجم مبيعاتها من المنتج (س) خلال الربع الثاني من سنة 2011م بـ 2,000 وحدة، في حين بلغت تكاليفها المقدرة 4,000,000 ريال، وترغب الإدارة بتحقيق عائد قدرة 10% على رأس المال المستثمر في المنتج البالغ 12,500,000 ريال.

المطلوب: تحديد سعر بيع الوحدة من المنتج (س) وفقاً لاستراتيجية معدل العائد على الاستثمار كأساس للتسعير.

11 . المراجع العربية والأجنبية

11 . 1 المراجع العربية

1.حداد، شفيق إبراهيم و السويدان، نظام موسى (1998)، "أساسيات التسويق"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

2.الخطيب، فهد سليم و عواد، محمد سليمان (2001)، "مبادئ التسويق: مفاهيم أساسية"، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

3.الراوي، خالد و السيد، محمود (2000م)، "مبادئ التسويق الحديث"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

4.شبابيك، رؤف (2009م)، "التسويق للجميع"، شبكة أبو نواف، **abunawaf.com**

5.الصحن، محمد فريد و أبو بكر مصطفى محمود (1998)، "بحوث التسويق: مدخل تطبيقي لفاعلية القرارات التسويقية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية.

6.عبد الفتاح، محمد السعيد (1988)، "مدخل إلى التسويق"، دار المعارف، القاهرة.

7.عبد المحسن، توفيق محمد (2001)، "التسويق و تدعيم القدرة التنافسية للتصدير"، دار النهضة العربية، الزقازيق، مصر.

8.علي عبد المجيد عبده (1962م)، "الأصول العلمية للتسويق"، مطبعة التقدم، القاهرة.

9.كوتلر، فيليب (2000م)، "إدارة التسويق"، ترجمة محمد القربي، دليل المحاسبين.

11 . 2 المراجع الأجنبية

1. **Aaker, David A. (1995), "Strategic Market Management", 4th ed., John Wiley Inc. et al., New York.**
2. **Allen F. Wysocki & Ferdinand F. (2001), "Strategic Marketing Management: Building a Foundation for Your Future1", University of Florida.**
3. Deans, Ken (2010), "Marketing Management", University of Otago.
4. **Doyle P, (2006) "Marketing Management and Strategy", Pearson Higher Education.**
5. Drucker, Peter & Kotler, Philip (2009), "the Grandfather of Marketing: An Intervi, Volume 37, Number.
6. Kotler, Philip & Others (2009), "Marketing: An Introduction", 10th ed., Rotolito Lombarda, Italy.

7. Kotler, Philip (2000), "Marketing Management", John Wily & Sons, Inc. New Jersey.
8. Kotler, Philip (2003), "Marketing Insights from A to Z", John Prentice Hall, New Jersey.
9. **Maharshi Dayanand University (2004), "Marketing Management", Maharshi Dayanand University Rohtak, New Delhi.**
10. **Sinicki, Lisa, (2009), "Sales & Marketing Management", Sales & Marketing Management Magazine, June.**
11. **The University of Chicago Booth School of Business (2010) "Strategic Marketing Management", August.**
12. Wolfe, Kent (1998), "Customer and Prospect Communications and Marketing Costs", Agricultural Development Center, the University of Tennessee, November.



الوحـــدة الثانية

2

مفهوم وأهمية وخصائص تكاليف التسويق


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

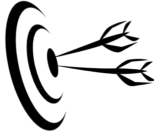
محتويات الوحدة

1. المقدمة

1.1. التمهيد:

عزيزي الطالب، نرحب بك في مطلع هذه الوحدة التي تهتم بتزويدك بخلفية معرفية عن مفهوم تكاليف التسويق بصفة عامة في ضوء مفاهيمها الواردة عن بعض المنظمات المهنية والكتاب في حقل التكاليف، بالإضافة إلى مفهومها من الزاوية الاقتصادية المعبرة عن وجهة نظر الزبون أو المستهلك ومفهومها من زاوية تكاليفية بحتة، وغني عن القول أن لتكاليف التسويق أهمية بالغة ودور بارز في خدمة الأغراض الإدارية المختلفة لذلك تأخذ هذه الوحدة في طياتها بيان أهمية تكاليف التسويق وإبراز الخصائص المميزة لها عن غيرها من عناصر التكاليف.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. تعرف تكاليف التسويق.
2. توضح أهمية تكاليف التسويق.
3. تبين خصائص تكاليف التسويق.

3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، تتقسم هذه الوحدة إلى ثلاثة أقسام رئيسة هي:

1- مفهوم تكاليف التسويق.
2- أهمية تكاليف التسويق.
3- خصائص تكاليف التسويق.

4.1. القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس، إن المرجع الآتي يعد قراءة إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليه والاستفادة منه قدر الإمكان نظراً لاتصاله المباشر بموضوعات هذه الوحدة:

1. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص (3-18).
2. بلبع، محمد توفيق (1991م)، "تكاليف التسويق"، مكتبة الشباب، القاهرة، ص(20-32).

2. مفهوم تكاليف التسويق Definition of Marketing Costs

وردت العديد من التعريفات لتكاليف التسويق، فقد عرف معهد محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين في انجلترا Institute of Cost and Management Accountants (ICMA) تكاليف التسويق بأنها "التكاليف المنفقة في الإعلان عن المنتجات المطلوبة من المستهلكين وعرضها بشكل ملائم وجذاب وبأسعار مقبولة، بالإضافة إلى ذلك تشمل كافة التكاليف المتعلقة بإجراء البحوث التسويقية وتوثيق الطلبات وبالتبعية تكاليف إيصال البضاعة إلى المستهلكين.

وعرفها الكاتبان Matz & Curry سنة 1972 م بأنها "تلك التكاليف التي تبدأ عند انتهاء تكاليف الإنتاج، أي بعد إكمال صنع المنتجات وتصبح في حالة قابلة للتوزيع".

و يؤخذ على هذا التعريف النظرة العمومية لتكاليف التسويق، وفضلاً عن ذلك يؤخذ عليه تحديده لتكاليف التسويق بتلك التي تحدث بعد الانتهاء من الانتاج، فتكاليف التسويق تشمل على عناصر تكاليف تحدث بعد الانتهاء من الإنتاج وعناصر قد تحدث قبل البدء بالإنتاج أو أثناء الإنتاج مثل تكاليف أبحاث السوق والإعلان عن المنتجات.

تدريب (3)

1- هل تقتصر تكاليف التسويق على بنود التكاليف الواقعة بعد الانتهاء من صنع السلع؟

2- أذكر مثالاً يؤيد إجابتك على السؤال السابق؟

وبصفة عامة يلاحظ أن التعريفين السابقين ركزا في ثناياهما على تكاليف تسويق المنتجات، وفي حقيقة الأمر أصبحت وظيفة التسويق والتكاليف المرتبطة بها في الوقت الحاضر غير مرتبطة بالمنتجات فحسب إذ توسعت أنشطة المنشآت لتتعدى النشاط الإنتاجي إلى النشاط الخدمي، لذا يؤخذ على التعريفين السابقين قصورهما في عدم الأخذ بعين الاعتبار تكاليف التسويق في المنشآت الخدمية.

لذلك يمكن تعريف تكاليف التسويق بأنها التكاليف التي تتحملها المنشأة الصناعية أو التجارية لتخزين الإنتاج التام والإعلان عنه وترويجه ونقله وتوزيعه وتحصيل قيمته، وكذا تكاليف الأبحاث التسويقية وتصريف الإنتاج، أو التكاليف التي تتحملها الوحدة الخدمية في سبيل الإعلان عن خدماتها والترويج لها وتحصيل قيمها وإدامة صلة العملاء بالإقبال عليها وبحوث السوق المتعلقة بها.

ومن المفاهيم السابقة لتكاليف التسويق يمكن النظر إلى تكاليف التسويق من زاويتين هما:

الزاوية الاقتصادية:

فالمفهوم الاقتصادي لتكاليف التسويق هو في الوقت نفسه مفهوم تلك التكاليف من جانب المستهلك، والذي بموجبه تعبر التكلفة التسويقية الكلية عن الفرق بين التكلفة الكلية لإنتاج السلعة أو تجهيز الخدمة وبين ما يدفعه المستهلكون في سبيل الحصول عليها وذلك في فترة زمنية معينة.

الزاوية المحاسبية:

يتحدد المفهوم المحاسبي لتكاليف التسويق على أساس كافة التكاليف المتعلقة بأداء مختلف الوظائف والأنشطة التسويقية في المنشأة.

3. أهمية تكاليف التسويق Importance of Marketing Costs

لاتعد تكاليف التسويق كمفهوم غاية بحد ذاتها وإنما تنبع أهمية تكاليف التسويق من الأهداف المتوخاة من قياسها وضبطها في مجال تحديد نصيب الوحدة المباعة أو الخدمة المقدمة من تكاليف التسويق والرقابة على تلك التكاليف لحماية الموارد التسويقية للمنشأة وتخطيطها واستخدامها الاستخدام الأمثل، وعلى ذلك تنبع أهمية تكاليف التسويق من خلال الآتي:

أ. ضرورة تحديد تكلفة تسويق الوحدة المباعة من السلعة أو الخدمة المقدمة وعلى مستوى مناطق البيع ومن ثم تحديد سعر البيع المناسب في كل منطقة بيع، وبالتالي الحكم على أداء جهاز التسويق في كل منطقة بيع.



تدريب (3)

تنتج شركة السحاب المنتج (ع) في مركزها الرئيسي الكائن في مدينة صنعاء وتبيعه بسعر 400 ريال للوحدة، وبصفتك مدير تسويق فرع الشركة في مدينة الحديدة هل توافق على بيع هذا المنتج في الفرع بالسعر نفسه؟ ولماذا؟

ب. ضرورة ضبط تكاليف التسويق والرقابة عليها من خلال اعتماد وإقرار معايير سليمة لضبط عناصر تكاليف التسويق والرقابة عليها.

ج. وجود العديد من المشاكل المتنوعة التي تؤثر في تكاليف التسويق، ومن أمثلتها المشاكل الملازمة للبيع والتوزيع ونوع الأعمال وطبيعة المنتجات وخصائص السوق والعوامل المؤثرة فيه وغير ذلك.

4. خصائص تكاليف التسويق Characteristics of Marketing Costs

تتميز تكاليف التسويق بالعديد من الخصائص منها:

أ. التأثير طويل الأمد للتكاليف التسويقية: فتطوير كفاءة البائعين، ودراسة المنتج الجديد، والإعلان... وغير ذلك من الأنشطة التي تقوم بتنفيذها المنشاة غالباً ما تكون التكاليف المترتبة عليها ذات أثر زمني طويل الأمد حيث يستفاد من منافع الخدمات مقابل هذه التكاليف للعديد من الفترات وليس للفترة التي تم دفعها أو تحملها فيها فحسب، وفضلاً عن ذلك تتميز التكاليف الناجمة عن أداء مثل هذه الأنشطة التسويقية بالتركز في بدء أداء تلك الأنشطة وبعد ذلك قد تتجه هذه التكاليف نحو التناقص التدريجي على امتداد الفترات الزمنية المتعاقبة، ولعل السبب في ذلك هو تقلص الحاجة إلى أداء بعض الأنشطة المرتبطة بها وبالتالي تناقص متوسط تكلفة الوحدة المباعة من تلك التكاليف نتيجة انخفاض تلك التكاليف، ولعل السبب الآخر لانخفاض نصيب الوحدة من تلك التكاليف هو تزايد عدد الوحدات المنتجة والمسوَّقة نتيجة زيادة إقبال المشترين على السلعة واعتياد المستهلك على عملية الشراء أو التعامل مع المنشأة وبالتالي انخفاض التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من السلع المباعة.

ب. **صعوبة قياس الإنتاجية**: إن التأثير طويل الأمد للتكاليف التسويقية يخلق معوقاً كبيراً في قياس إنتاجيتها على امتداد تلك الفترات، فكلما طالت الفترة الزمنية الممتدة ما بين عملية التحفيز والنتائج المترتبة عليها زادت احتمالية دخول متغيرات كثيرة من شأنها أن تؤثر على الطلب من خلال التأثير على حوافز الشراء، وبالتالي تظهر الصعوبة في قياس تأثير تكاليف التسويق التي

أنفقت لغرض التحفيز، وحتى في الأمد القصير تكون بعض المتغيرات ذات أثر واضح على تكاليف التسويق الأمر الذي يسبب صعوبة في قياس إنتاجيتها.

ج. **صعوبة تجزئة تكاليف التسويق**: إن المنشأة تقوم بالحملات الإعلانية بصورة مستمرة وبهدف تحقيق تأثير متراكم لدى المستهلك سواءً كان باتجاه البضائع التي تنتجها أو الأنشطة التي تقوم بتأديتها، والصعوبة هنا في عدم إمكانية تحديد الفترة الزمنية التي تمخضت عنها نتائج الحملة الإعلانية والتي أثرت في المستهلك لكون التأثير الحالي في المستهلك لايأتي مقطوعاً عن التأثير السابق للحملة الإعلانية، وبالتالي ستتفاوت التكاليف من حملة لأخرى مقابل التفاوت في التأثير على المستهلك أيضاً، كما تظهر هذه الصعوبة أيضاً بالنسبة للوحدات المنتجة، فتكاليف الإعلان قد تهدف إلى التعريف بوحدات تم إنتاجها خلال فترات سابقة أو وحدات مستمر في إنتاجها أو وحدات سيتم إنتاجها في فترات قادمة.

د. **صعوبة التحميل**: لا يوجد ارتباط واضح وملموس بين الوحدة المباعة من المنتج وبين الكثير من عناصر تكاليف التسويق، وإنما على الأغلب ينشأ الارتباط بين عناصر تكاليف التسويق وأحجام المبيعات ومقاييس الأنشطة التسويقية، لذلك يعتبر معظم عناصر تكاليف التسويق من التكاليف غير المباشرة على الوحدة المباعة من المنتج.

ه. **صعوبة تحديد المنفعة**: فبعض خدمات البيع الناجمة عنها تكاليف تسويقية يصعب تحديد استفادة الوحدات المباعة من تلك الخدمات كما هو الحال في تكاليف الإعلانات العامة، فمن الصعب تحديد استفادة وحدات كل نوع من أنواع المنتجات المباعة من بند تكلفة الاعلان، وهذا يؤدي بدوره إلى صعوبة الرقابة على بعض عناصر تكاليف التسويق لكل منتج كل على حده.

و. **تأثر بعض بنود تكاليف التسويق بعوامل خارجية متعددة متضاربة أحياناً ومن هذه العوامل**:

- تقلب طلبات العملاء من المنتجات وتنوع السلع البديلة.
- نوع السلعة ذاتها ومرونة الطلب عليها وأثر تغير مستوى الدخل على استهلاك السلعة.
- وجود منافسين في السوقين الداخلي والخارجي.
- مكان العملاء أنفسهم ومدى قربهم أو بعدهم.
- أثر التعليم على استهلاك العملاء للسلعة.
- سياسة الحكومة في تشجيع البيع أو الحد منه من خلال سياستها الضريبية.
- أثر تكاليف النقل وخدمات التسويق الأخرى على أسعار البيع والاستهلاك.

ز. **تباين تكاليف التسويق من منشأة لأخرى:** فتكاليف التسويق تختلف من منشأة إلى أخرى بحسب السياسة التسويقية المتبعة والأنشطة التسويقية القائمة أو بحسب ظهور سياسات وطرائق تسويقية جديدة، وعلى خلاف ذلك تكاليف الإنتاج التي تكون متماثلة أو متقاربة من حيث النوع بين المنشآت التي تمارس أنشطة متماثلة وخصوصاً في حالة استخدام معايير فنية موحدة في الإنتاج.

ح. **صعوبة تحديد وحدة التكلفة التي ينسب إليها بند التكلفة التسويقي**، فمعظم بنود تكاليف التسويق تتميز بأنها غير مباشرة الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة ربطها بوحدات مباعة بحد ذاتها بعكس تكاليف الإنتاج.

ط. **تعدد طرائق تحليل وتبويب بنود تكاليف التسويق**، إذ أن هناك العديد من صور تحليل وتبويب بنود هذه تكاليف منها:

- ❖ حسب المنتجات الرئيسية.
- ❖ حسب مناطق التسويق الجغرافية.
- ❖ حسب الوظائف التسويقية في كل منطقة.
- ❖ حسب فئات العملاء.

5. أسئلة التقويم الذاتي

1 -أذكر تعريف تكاليف التسويق الوارد عن معهد محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين في انجلترا؟

2 -وضح الانتقادات التي يمكن توجيهها إلى تعريف تكاليف التسويف الذي قدمه كل من Matz & Curry؟

3 -عرف تكاليف التسويق من الزاوية الاقتصادية ومن الزاوية المحاسبية؟

4 -وضح بإيجاز أهمية تكاليف التسويق؟

5 -عدِّد المشاكل التي تؤثر في تكاليف التسويق؟

6 -عدِّد الخصائص التي تتميز بها تكاليف التسويق؟

7 -حدِّد العوامل الخارجية التي تؤثر في بنود تكاليف التسويق؟

6. الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ فيما يأتي:

1-( ) تقتصر تكاليف التسويق على تلك التكاليف التي تحدث بعد الانتهاء من الإنتاج.

2-( ) المفهوم الاقتصادي لتكاليف التسويق هو مفهوم تلك التكاليف من جانب البائع.

3-( ) تتسم تكاليف التسويق بتباين أنواعها من منشأة لأخرى.

4-( ) تنبع صعوبة تحديد وحدة التكلفة التسويقية من كون معظم بنود تكاليف التسويق تتميز بأنها غير مباشرة.

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-يتحدد المفهوم المحاسبي لتكاليف التسويق على أساس:

أ. كافة التكاليف المرتبطة بأداء مختلف الأنشطة التسويقية في المنشأة.

ب. الفرق بين ما يدفعه المستهلكون في سبيل الحصول السلعة أو الخدمة وبين تكلفة إنتاجها أو تجهيزها.

ج. المنفعة التي يحصل عليها المستهلكون نظير الحصول على السلعة أو الخدمة.

2-يساهم قياس تكاليف التسويق في تحديد:

أ. تكلفة إنتاج وحدة السلعة أو تجهيز الخدمة المباعة.

ب. تكلفة إنتاج وتسويق وحدة السلعة أو تجهيز الخدمة المباعة.

ج. تكلفة تسويق وحدة السلعة أو الخدمة المباعة.

3-يعد أحد البنود الآتية من تكاليف التسويق التي لاتتسم بتأثير طويل الأمد:

أ. تكاليف إيجار معارض البيع.

ب. تكاليف الإعلانات الخاصة والعامة.

ج. تكاليف تطوير كفاءة البائعين.

4-تنبع صعوبة قياس إنتاجية بعض بنود تكاليف التسويق من:

أ. تأثيرها قصير الأمد. ب. تأثيرها طويل الأمد.

ج. تأثيرها طويل أو حتى قصير الأمد.

5- من الصعوبة بمكان تحديد مقدار استفادة الوحدات المباعة من كل منتج من تكاليف التسويق الآتية:

أ. تكاليف الإعلانات الخاصة.

ب. تكاليف الدعاية والإعلان العامة وتكاليف تطوير كفاءة البائعين.

ج. عمولة المبيعات المحددة كنسبة من قيمة المبيعات.

7. الخلاصة:

تناولنا في هذه الوحدة مفهوم تكاليف التسويق وأهميتها والخصائص التي تتسم بها، حيث تم عرض العديد من تعريفات تكاليف التسويق بصفة عامة وبيان مفهومها الاقتصادي الذي يقوم على وجهة نظر المستهلك ومفهومها المحاسبي الذي يتحدد بكافة التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل ممارسة أنشطتها التسويقية.

ويكتسب قياس تكاليف التسويق أهمية بالغة لكون ذلك يحدد قيمة هذه التكاليف والتي بدورها تساهم مع التكاليف الصناعية في تحديد متوسط تكلفة وحدة السلعة أو الخدمة المباعة إلى جانب أهمية ضبط تكاليف التسويق والرقابة عليها بالإضافة إلى وجود العديد من المشاكل العوامل التي تؤثر في هذه التكاليف.

وتتسم تكاليف التسويق بالعديد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من التكاليف، فهي تتصف بتأثير طويل الأمد الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة قياس إنتاجيتها، كما أنها تتسم بصعوبة تجزئتها وبالتالي عدم إمكانية تحديد الفترة الزمنية التي تمخضت عنها نتائجها، ونظراً لعدم وجود ارتباط واضح بين الكثير من بنود تكاليف التسويق ولكون معظم تكاليف التسويق تعد غير مباشرة على الوحدات المباعة فإن هذه التكاليف تتصف بصعوبة تحديد وحدة التكلفة التي ينسب إليها بند التكلفة التسويقي وكذا صعوبة تحميلها على وحدات مباعة بحد ذاتها، ومن جهة أخرى يصعب تحديد استفادة تلك الوحدات من تكاليف الأنشطة التسويقية مما يضيف صفة أخرى لهذه التكاليف وهي صعوبة تحديد منفعتها لوحدات مبيعات معينة مما يخلق معوق في إحكام الرقابة على بعض بنود تكاليف التسويق، وفضلاً عن ذلك تتميز هذه التكاليف بتباينها من منشأة لأخرى بحسب السياسات التسويقية في كل منشأة، كما أنها تتأثر بالعديد من العوامل الخارجية المتضاربة أحياناً كتقلب طلب العملاء ومدى قرب أو بعد أماكنهم وأثر تعلمهم على استهلاك السلع وتعدد أنواع السلع ومرونة الطلب عليها ووجود المنافسة في السوق وسياسة الحكومة وأثر تكاليف النقل وخدمات التسويق على أسعار البيع والاستهلاك.

8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، تناولنا في هذه الوحدة مفهوم وأهمية وخصائص تكاليف التسويق، وتبين أن هناك عدة خصائص تميزها عن غيرها من التكاليف لاسيما التكاليف الصناعية، ولكن هذا لا يعني عدم وجود علاقة بين هذين النوعين من التكاليف، لذا سنتناول في الوحدة الثالثة العلاقة بين تكاليف التسويق وتكاليف الصنع بغية إبراز المزيد من جوانب الاختلاف بينهما والوقوف على جوانب التقائهما.

9. إجابات التدريبات:

تدريب (1):

1- لا تقتصر تكاليف التسويق على بنود التكاليف الواقعة بعد الانتهاء من صنع السلع فهناك العديد من بنود تكاليف التسويق يمكن أن تحدث قبل وأثناء وبعد إنتاج السلع.

2- المثال الذي يؤيد ذلك: تكاليف الاعلان التي قد تهدف إلى الاعلان عن سلع يُخطط لإنتاجها أو سلع جارٍ إنتاجها أو سلع جاهزة.

تدريب (2):

لا أوافق على بيع هذا المنتج في فرع الحديدة بنفس سعر بيعه في المركز الرئيسي وإنما بسعر أعلى والسبب في ذلك ضرورة الأخذ بعين الاعتبار تكاليف نقل المنتج من المركز الرئيسي إلى فرع الحديدة.

10. إجابات الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ:

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	✗	تشمل تكاليف التسويق على عناصر تكاليف تحدث بعد الانتهاء من الإنتاج وعناصر قد تحدث قبل البدء بالإنتاج أو أثناء الإنتاج.
2	✗	المفهوم الاقتصادي لتكاليف التسويق هو مفهوم تلك التكاليف من جانب المستهلك.

3	✓	
4	✓	

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4	5
الإجابة الصحيحة	أ	ج	أ	ج	ب

11. مسرد المصطلحات

- **وحدة التكلفة Cost Unit**: تعبر عن وحدة النشاط التسويقي الذي ينسب إليه عنصر التكلفة، وقد يعبر عن وحدة التكلفة بأسس كمية أو مالية على نحو الحيز التخزيني بالمتر المكعب أو بالحيز التخزيني المرجح بالحجم المستخدم في تخزين الوحدات المباعة من المنتج كما هو الحال في تكاليف المنتجات المباعة من تكاليف تخزين الإنتاج التام، أو بصفقة المبيعات التي تمت من كل منتج كما هو الحال في تكاليف المنتجات من تكاليف الائتمان والتحصيل، أو بالمساحة الإعلانية الفعلية بالدقيقة كما هو الحال في تكاليف المنتجات المباعة من تكاليف الإعلان في حالة اعتماد المساحة الإعلانية كأساس لتوزيع تكاليف الإعلان والترويج على المنتجات، أو بالدراسة التسويقية الفعلية، أو بوحدة المبيعات الفعلية أو وحدة المبيعات الفعلية مرجحة بحجم كل وحدة مبيعات أو بكل كيلوجرام كما هو الحال في تكاليف الشحن والتوزيع أو بكل ريال من قيمة المبيعات الفعلية من كل منتج وغير ذلك من الأسس التي يمكن أن تعبر عن وحدة التكلفة.

12. المراجع العربية والأجنبية

11 . 1 المراجع العربية

1. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

2. بلبع، محمد توفيق (1991م)، "تكاليف التسويق"، مكتبة الشباب، القاهرة.

11 . 2 المراجع الأجنبية

1. Institute of Cost and Management Accountants (1980), "Terminology of Management and Financial Accountancy", London.

2. Oklahoma State (2009), "Cost Accounting System", Department Of Education, USA.
3. W. E. Drake and K. S. Park (2002), "Outlook Handbook: Marketing Costs", USA.
4. Wallace, Tom (2009), "Sales & Operations Planning: Costs And Benefits", T. F. Wallace &Company,www.tfwallace.com
5. Wolfe, Kent (1998), "Customer and Prospect Communications and Marketing Costs", Agricultural Development Center, the University of Tennessee, November.



الوحـــدة الثالثة

3

العلاقة بين تكاليف التسويق وتكاليف الصنع


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة

1. المقدمة:

1.1. التمهيد:

عزيزي الطالب، نرحب بك في مطلع هذه الوحدة التي تهتم بتزويدك بخلفية معرفية عن جوانب الاختلاف بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية من حيث الغرض من قياس كل منهما والمراحل والأنشطة المرتبطة بكل نوع منهما ومدى تميزهما بالتعدد والتنوع ودرجة التحليل وسهولة وصعوبة قياس الإنتاجية ومدى إمكانية استخدام المعايير في الرقابة عليها والعوامل التي تؤثر في حجمهما ومدى ارتباط كل منهما بالأنشطة التجارية والصناعية والخدمية، كما تهتم هذه الوحدة ببيان جوانب الالتقاء بين هذين النوعين من التكاليف من حيث تكامل الوظائف المرتبطة بهما ومساهمتهما في تمكين الإدارة من النهوض بالوظائف المنوطة بها واشتراكهما في قياس تكلفة وحدة المبيعات وتحديد تكلفة إجمالي المبيعات وصافي الربح عن الفترة من خلال استخدام العديد من طرائق قياس وتحميل التكاليف.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. تبين جوانب الاختلاف الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية.
2. توضح جوانب الالتقاء الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية.
3. تحميل عناصر التكاليف الصناعية والتسويقية على وحدات النشاط باستخدام طرائق قياس وتحميل التكاليف.

3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، نلفت انتباهك إلى أن هذه الوحدة تتكون من ثلاثة أقسام رئيسة هي:

1- جوانب الاختلاف الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية.

2- جوانب الالتقاء الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية.

3- طرائق قياس وتحميل عناصر التكاليف الصناعية والتسويقية على وحدات النشاط.

4.1. القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس، إن المراجع الآتية تعد قراءات إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليها والاستفادة منها قدر الإمكان نظراً لاتصالها المباشر ببعض موضوعات هذه الوحدة:

1. أبو زيد، كمال خليفة و الدهراوي، كمال الدين مصطفى، (2007م)، "دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص (81-106).
2. الإرياني، محمد فضل (2007م)، "الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف"، ط9، الجمهورية اليمنية، صنعاء، ص (57-79).



2. جوانب الاختلاف الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية:

تظهر بعض الفروق بين تكاليف التسويق وتكاليف الإنتاج كما يلي:

أ. تعبر التكاليف الصناعية عن تكاليف كافة الأقسام أو المراكز أو المراحل الإنتاجية، ومن ثم تستخدم في تحديد تكاليف الوحدات المنتجة في كل قسم أو مركز أو مرحلة إنتاجية، أما تكاليف التسويق فتعبر عن التكاليف المرتبطة بالوظائف التسويقية في مختلف مراكز التسويق أو المناطق التسويقية، ومن ثم تستخدم في تحديد تكلفة المبيعات من التكاليف المرتبطة بتلك الوظائف ومن ثم تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات المبيعات.

ب. تحدث التكاليف الصناعية في المراحل أو العمليات الصناعية وهي تكاليف في وحول مكان محدد هو المصنع والحالات العملية هي إمكانية السيطرة عليها بدرجة عالية، أما بالنسبة للعمليات التسويقية فتسمح بدرجات محدود من السيطرة على تكاليفها بسبب المستهلك ورغباته، والعوامل الحكومية، كما أن عملية البيع تتم خارج حدود دائرة المنشأة.

ج. تتميز تكاليف التسويق بالتنوع والتعدد وهو مالا تتميز به تكاليف الإنتاج التي لاتزداد بنداً أو تنقص آخر إلا في حدود ضيقة وفي الظروف التي تتغير فيها أنواع المنتجات أو طريقة الصنع، فمثلاً ثبات ظروف العمل داخل المصنع وثبات دوران الإنتاج بصفة رتيبة ومستمرة يؤدي إلى ثبات عدد وأنواع بنود التكاليف الصناعية كما يؤدي إلى ثبات مبالغ معظمها أيضاً مالم تتغير ظروف الحال المتعلقة بأسعار المواد الصناعية ومعدلات أجور العمالة، في حين أن تكاليف التسويق تتأثر بعوامل داخلية وخارجية معاً، فهي معرضة للتنوع والتغير في أي وقت وعلى مدار السنة، فطرائق

التسويق قائمة على عوامل داخلية كظروف المنشأة وإمكانياتها، وفي الوقت ذاته على عدة عوامل خارجية كأحوال العملاء وتقلب أذواقهم وقدراتهم الشرائية وقوة المنافسين وتزايدهم أو تناقصهم وطرائق الإعلان وتنشيط البيع، وطرائق الوصول إلى المستهلك النهائي للسلعة سواء مباشرة أو عن طريق الوسطاء، وسياسة الحكومة التجارية.

د. تحليل تكاليف التسويق أوسع من تحليل تكاليف الإنتاج، حيث يتم تحليل تكاليف التسويق حسب وظائف التسويق من تخزين، ونقل، وإعلان، وبيع مباشر، وائتمان وتحصيل، وبحسب أنواع السلع المباعة وفئات العملاء وقنوات التسويق وطرائقه وحجم الصفقات وغيرها، في حين أن تحليل تكاليف الإنتاج يتم عادة حسب وحدات الإنتاج أو مراحله أو مراكزه الإنتاجية.

ه. تقاس الكفاءة الصناعية بصورة عامة بانخفاض تكاليف الوحدات المنتجة بينما تقاس الكفاءة التسويقية بزيادة حجم الوحدات المباعة.

و. استخدام الأنماط (المعايير) في تكاليف الإنتاج يكون بشكل واسع بينما يكون محدود في تكاليف التسويق.

ز. تلعب العوامل النفسية والعلاقات الإنسانية دوراً كبيراً في حجم تكاليف التسويق والتي ربما تعتبر من الفروق الرئيسية بين التكاليف الصناعية وتكاليف التسويق، فالإدارة يمكنها الرقابة على تكاليف العمل الإنساني المسخَّر للإنتاج باستخدام ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات، ولكن لا تستطيع الإدارة أن تحدد بالضبط ماذا يريد المستهلك في المستقبل من سلع وبأي مواصفات، فالعلاقة بين أفراد البيع في السوق هي الأساس، وكلما زاد النشاط أو تطورت الظروف كلما زادت حلقة الاتصال بين البائعين والمشترين، في حين نرى في النشاط الإنتاجي الارتباط القوي بين الآلات من جهة والعمال من جهة أخرى، وكلما تطورت التكنولوجيا كلما قل استخدام العمل اليدوي حتى أصبحت العلاقة غير منتظمة بين الآلة والعامل، وصار الارتباط قوياً بين الآلات بعضها ببعض.

ح. ترتبط تكاليف التسويق بالمنشآت التجارية والصناعية والخدمية الهادفة للربح، في حين يرتبط وجود التكاليف الصناعية بالمنشآت الصناعية فحسب.

3. جوانب الالتقاء بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية

تعد العلاقة بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية علاقة امتداد للعلاقة الإدارية في المنشأة، وعلى ذلك تتضح العلاقة بينهما من خلال الآتي:

أ.أن كلاً منهما ينجم عن وظيفتين في المنشأة ذاتها هما وظيفتي الإنتاج والتسويق اللتان ترتبطان بعلاقة تكامل، إذ تظهر هذه العلاقة بقيام قسم التسويق بإجراء الدراسات اللازمة للوصول إلى ما يمكن بيعه من السلع، وتزويد قسم الإنتاج بذلك لكي يقوم بتخطيط عدد الوحدات الواجب صنعها والتكاليف اللازمة لذلك.

ب.تساعد بيانات كل من تكاليف الإنتاج وتكاليف التسويق الإدارة في النهوض بوظائفها التخطيطية والرقابية وقياس الأداء، وتحديد الانحرافات، واتخاذ القرارات.

ج.تعد تكاليف التسويق مكملة لتكاليف الإنتاج وتلتقي معها لغرض قياس تكلفة وحدة المبيعات وبالتالي تحديد تكلفة المبيعات وبيان نتيجة نشاط المنشأة، ويتوقف تحميل كل من التكاليف الصناعية والتسويقية على وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي ومن ثم تحديد نتيجة أعمال المنشأة من خلال قياس وتحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط.

د.اشتراك كل من تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية في استخدام واحدة أو أكثر من طرائق تحميلهما على وحدات النشاط، إذ توجد عدة طرائق لهذا الغرض، وسنوضح في القسم الآتي مفهوم كل طريقة وكيفية تحميلها عناصر التكاليف على وحدات النشاط الإنتاجي والتسويقي.

4 . طرائق قياس وتحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط

هناك العديد من طرائق قياس التكاليف الصناعية والتسويق وتحميلها على وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي، وتتمثل تلك الطرائق في: الطريقة المباشرة، الطريقة المتغيرة، الطريقة المستغلة، الطريقة الكلية، وسنبين في هذه الوحدة الإطار العام لإجراءات كل طريقة في تحميل التكاليف تاركين قياس عناصر تكاليف التسويق بشكل تفصيلي إلى الوحدة الرابعة.

4 . 1 أسباب تعدد طرائق قياس وتحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط:

يقترن تعدد طرائق قياس وتحميل التكاليف على وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي بالعديد من الأسباب أبرزها:

أ.تعدد مستخدمي بيانات التكاليف من إدارة ومستخدمين من داخل المنشأة وتنوع واختلاف احتياجاتهم من تلك البيانات للنهوض بالواجبات المنوطة بهم.

ب.تعدد وتنوع أهداف محاسبة التكاليف والتي تتمثل بصفة عامة بالأهداف الآتية:

- قياس تكلفة الوحدة المنتجة وتكلفة الوحدة المباعة أو الخدمة المقدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف.

-تزويد إدارة المنشأة بالبيانات والمعلومات التكاليفية الملائمة واللازمة لإحكام الرقابة على عناصر التكاليف وضبط وحماية موارد وممتلكات وأموال المنشأة من السرقة والضياع وسوء الاستخدام، وكذلك توفير البيانات التكاليفية لأغراض تقييم الأداء.

-توفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها التخطيطية.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية والاقتصادية المختلفة والتي منها على سبيل المثال القرارات الآتية:

- تسعير المنتجات التي تم الانتهاء من إنتاجها.
- تسعير المنتجات مقدماً بهدف الدخول في المناقصات.
- إضافة إنتاج سلعة جديدة أو الاستغناء عن أخرى.
- شراء سلعة تدخل في الإنتاج أو إنتاجها داخلياً في المصنع.
- إضافة خط إنتاجي أو الاستغناء عن آخر.
- فتح أسواق جديدة او الاكتفاء بالأسواق الحالية.

4 . 2 أنواع طرائق قياس وتحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط:

تتم عملية قياس وتحميل عناصر التكاليف الصناعية والتسويقية على وحدات النشاط باستخدام واحدة أو أكثر من الطرائق الآتية:

-طريقة التكاليف المباشرة.

-طريقة التكاليف المتغيرة.

-طريقة التكاليف المستغلة.

-طريقة التكاليف الكلية.

وقبل تناول كل طريقة من حيث مفهومها وكيفية تحميلها عناصر التكاليف على وحدات النشاط (الوحدات المنتجة والوحدات المباعة خلال الفترة التكاليفية) فإنه تجب الإشارة إلى أن جميع الطرائق السابقة تُحمل وحدات النشاط بعناصر التكاليف المباشرة صناعية وتسويقية ولكنها تتفاوت في درجة اعتراف كل منها بالتكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية وتحميلها على وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي، فطريقة التكاليف المباشرة لا تعترف بهذه العناصر مطلقاً كعناصر تكاليف إنتاج أو تسويق وإنما تعتبرها أعباء زمنية يتم خصمها من إيرادات الفترة في قائمة الدخل، أما طريقة التكاليف المتغيرة فتعترف بتحميل الجزء المتغير من تلك التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة والوحدات المباعة وتعتبر عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة كافةً أعباء

زمنية يتم خصمها من إيرادات الفترة في قائمة الدخل، ومن جانب آخر تعترف طريقة التكاليف المستغلة بكافة عناصر التكاليف غير المباشرة باستثناء الجزء غير المستغل من التكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية والذي تعتبره أعباء زمنية يجب أن تتحمل به إيرادات الفترة في قائمة الدخل، أما طريقة التكاليف الكلية فتعترف بجميع بنود التكاليف غير المباشرة وتحملها على وحدات النشاط.

وفيما يلي توضيح موجز لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط وذلك من حيث مفهومها وإجراءات استخدامها في قياس وتحميل عناصر التكاليف ومن ثم تقييم كل طريقة في ضوء أهداف محاسبة التكاليف:

4 . 2 . 1 طريقة التكاليف المباشرة Direct Costing Method

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي بالتكاليف المباشرة فقط سواء كانت صناعية أو تسويقية، أما التكاليف غير المباشرة المتغيرة والثابتة الصناعية والتسويقية فتعتبرها هذه الطريقة أعباءً زمنية يجب تحميلها على إيرادات الفترة في قائمة الدخل.

ويتم قياس وتحميل وحدات النشاط بعناصر التكاليف من خلال إعداد قائمة التكاليف والتي تظهر على النحو الآتي:

جدول (3 . 1)

قائمة التكاليف عن .... وفقاً لطريقة التكاليف المباشرة

البيان	التكاليف جزئي	التكاليف كلي
التكاليف الصناعية:		
مواد مباشرة	×××	
أجور مباشرة	×××	
خدمات مباشرة أخرى	×××	
إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة خلال الفترة		×××
(+) التكلفة الصناعية المباشرة لمخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة		××
(-)التكلفة الصناعية المباشرة لمخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة		(××)
=التكاليف الصناعية المباشرة للإنتاج التام خلال الفترة		×××
+ التكلفة الصناعية المباشرة لمخزون الإنتاج التام أول الفترة		×××
(-)التكلفة الصناعية المباشرة لمخزون الإنتاج التام آخر الفترة		(×××)

= التكاليف الصناعية المباشرة للإنتاج التام المباع خلال الفترة		×××
+ تكاليف التسويق:		
مواد تسويقية مباشرة	×××	
أجور تسويقية مباشرة	×××	
خدمات تسويقية مباشرة أخرى	×××	
إجمالي التكلفة التسويقية المباشرة		×××
تكلفة المبيعات		**×××**

أما نتيجة النشاط من صافي ربح أو خسارة فيتم تحديد من خلال إعداد قائمة الدخل وعلى النحو الآتي:

جدول (3 . 2)

قائمة الدخل عن .... وفقاً لطريقة التكاليف المباشرة

البيان	جزئي	كلي
إيرادات المبيعات (عدد الوحدات المباعة × سعر البيع)	×××	
(-) تكلفة المبيعات	(×××)	
مجمل الربح أو (الخسارة)		×××
(-) التكاليف والمصروفات الآتية:		
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	(××)	
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	(××)	
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة	(××)	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	(××)	
تكاليف إدارية وتمويلية	(××)	
		(×××)
صافي الربح أو (الخسارة)		**×××**

وفي ضوء أهداف محاسبة التكاليف تتميز طريقة التكاليف المباشرة بالآتي:

أ. سهولة قياس تكاليف وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي لأن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار عند تحميل وحدات النشاط التكاليف غير المباشرة كافةً سواءً كانت صناعية أو تسويقية، ثابتة أو متغيرة.

ب.التخلص من الآراء والأحكام الشخصية في قياس وتبويب وتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط واعتبار تلك التكاليف أعباءً على قائمة الدخل.

ج.ثبات "عدم تذبذب" متوسط تكلفة الوحدة وعدم تأثرها بتقلبات حجم النشاط وذلك بسبب استبعاد كل التكاليف الثابتة وعدم تحميلها على وحدات النشاط.

د.سهولة تحديد تكلفة المخزون من الإنتاج التام وغير التام أول وآخر الفترة.

وبالرغم من هذه المزايا إلا أنه يعاب على هذه الطريقة:

أ. لا تُظهر التكلفة الحقيقية والعادلة للوحدة المنتجة أو المباعة نظراً لاستبعادها جميع عناصر التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية من تكلفة الوحدة.

ب. قصورها الواضح في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف لاعترافها بجزء من التكاليف المتغيرة هو الجزء المتغير بنسبة 100٪ فقط.

ج. لا تعتبر البيانات والمعلومات المقدمة في ظل هذه الطريقة مفيدة لأغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى قصير الأجل لعدم اعترافها بجزء من التكاليف المتغيرة هو الجزء غير المباشر المتغير أو في المدى متوسط الأجل لعدم اعترافها بالتكاليف الثابتة المستغلة أو في المدى طويل الأجل لاستبعادها التكاليف الثابتة كلية.

د. لم تحل هذه الطريقة مشكلة تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة وإنما تفادت مواجهتها بتحميلها على إيرادات الفترة في قائمة الدخل.

2 . 2 . 4 طريقة التكاليف المتغيرة Variable Costing Method

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات النشاط الإنتاجي بعناصر التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة التي تتغير مع تغيرات حجم النشاط (التكاليف الصناعية المتغيرة)، أما الجزء الثابت من التكاليف الصناعية غير المباشرة المستغلة وغير المستغلة فتعتبرها تكاليف زمنية يتم تحميلها على إيرادات الفترة بالكامل مثلها في ذلك مثل المصروفات الإدارية والتمويلية، وذلك في قائمة الدخل، وفي السياق ذاته يقتضي استخدام هذه الطريقة تحميل وحدات النشاط التسويقي (الوحدات المباعة) بعناصر تكاليف التسويق المباشرة وغير المباشرة التي تتغير مع تغيرات حجم النشاط (التكاليف التسويقية المتغيرة)، أما الجزء الثابت من تكاليف التسويق غير المباشرة المستغلة وغير المستغلة فتعتبرها تكاليف زمنية يتم تحميلها على إيرادات الفترة بالكامل في قائمة الدخل.

وعلى ذلك فإن التكلفة المتغيرة لوحدات النشاط الإنتاجي خلال الفترة تقتصر على عناصر التكاليف الآتية:

أ.التكاليف الصناعية المباشرة (المواد المباشرة والأجور المباشرة وتكاليف الخدمات الصناعية المباشرة الأخرى).

ب.التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

ومن جهة أخرى تشمل التكلفة المتغيرة لوحدات المنتج المباع نصيبها من عناصر التكاليف الآتية:

أ.التكلفة الصناعية المتغيرة.

ب.تكاليف التسويق المباشرة (المواد المباشرة والأجور المباشرة وتكاليف الخدمات التسويقية المباشرة الأخرى).

ج.تكاليف التسويق غير المباشرة المتغيرة.

ويتم تحميل وحدات النشاط بعناصر التكاليف من خلال إعداد قائمة التكاليف التي تظهر على النحو الآتي:

جدول (3.3)

قائمة التكاليف عن....... وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة

البيان	التكاليف جزئي	التكاليف كلي
أولاً: التكاليف الصناعية:		
أ- تكاليف صناعية مباشرة:		
مواد مباشرة	××	
أجور مباشرة	××	
تكاليف خدمات أخرى مباشرة	××	
إجمالى التكاليف الصناعية المباشرة		×××
ب- تكاليف صناعية متغيرة		
مواد غير مباشرة متغيرة	××	
أجور غير مباشرة متغيرة	××	
تكاليف خدمات غير مباشرة متغيرة	××	
إجمالى التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة		×××
إجمالى التكاليف الصناعية المتغيرة خلال الفترة		×××
+ التكلفة الصناعية المتغيرة لمخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة		××
(-)التكلفة الصناعية المتغيرة لمخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة		(××)
= التكلفة الصناعية المتغيرة للإنتاج التام خلال الفترة		×××

+ التكلفة الصناعية المتغيرة لمخزون الإنتاج التام أول الفترة		××
(-)التكلفة الصناعية المتغيرة لمخزون الإنتاج التام آخر الفترة		(××)
إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة للإنتاج التام المباع خلال الفترة		×××
+ ثانياً: تكاليف التسويق:		
أ- تكاليف تسويقية مباشرة		
مواد تسويقية مباشرة	××	
أجور تسويقية مباشرة	×××	
تكاليف خدمات تسويقية أخرى مباشرة	×××	
إجمالي تكاليف التسويق المباشرة	×××	
ب- تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة	××	
إجمالي تكاليف التسويق		×××
تكلفة المبيعات		**×××**

أما نتيجة النشاط من صافي ربح أو خسارة فيتم تحديدها من خلال إعداد قائمة الدخل التي تظهر بالصورة الآتية:

جدول (3 . 4)

قائمة الدخل عن........ وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة

البيان	التكاليف	
	جزئي	كلي
إيرادات المبيعات	**×××**	
(-) تكلفة المبيعات	(××)	
مجمل الربح أو (الخسارة)		×××
(-) التكاليف والمصرفات الآتية:		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	(××)	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	(××)	
مصاريف إدارية وتمويلية	(××)	(×××)
صافي الربح أو (الخسارة)		**×××**

وفي ضوء أهداف محاسبة التكاليف تتسم طريقة التكاليف المتغيرة بالمزايا الآتية:

أ. تساعد البيانات التكاليفية المقدمة وفقاً لهذه الطريقة على إحكام الرقابة على عناصر التكاليف المتغيرة نظراً لتمييزها الواضح بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

ب. ثبات متوسط تكلفة الوحدة نسبياً نظراً لاستبعاد التكاليف الثابتة من متوسط تكلفة الوحدة.

ج. تساعد هذه الطريقة من خلال البيانات التي تقدمها على القيام بعملية التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى قصير الأجل فقط لاحتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة، فعلى سبيل المثال تتمثل بعض استخدامات طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ قرار:

- الإبقاء على إنتاج وبيع منتج معين أو حذفه.
- قبول أو رفض طلبيات معينة.
- شراء مادة معينة من السوق أم إنتاجها داخلياً.
- غير ذلك من القرارات.

ومن جهة أخرى يؤخذ على هذه الطريقة الآتي:

أ. لا تعبِّر تكلفة الوحدة المنتجة أو المباعة المحسوبة وفقاً لهذه الطريقة عن تكلفتها الحقيقة والعادلة نظراً لعدم تحميل وحدات النشاط بالتكاليف الثابتة المستغلة.

ب. لا تعبِّر تكلفة مخزون الإنتاج التام وتحت التشغيل آخر الفترة عن تكلفتيهما الحقيقية والعادلة، نظراً لعدم الاعتراف بالتكاليف الصناعية الثابتة المستغلة كتكاليف منتج، وبالتالي عدم تعبير قائمة المركز المالي عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

ج. لا تعكس تكلفة الوحدات المباعة التكلفة الحقيقية والعادلة للمبيعات، نظراً لعدم احتواء تكلفة الوحدات المباعة على نصيبها من التكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية المستغلة، وإنما اعتبار عناصر التكاليف الثابتة كافة سواء كانت صناعية أو تسويقية عبئاً زمنياً يخصم بالكامل من إيرادات الفترة في قائمة الدخل، وبالتالي ينجم عن إتباع هذه الطريقة عدم تحقيق مقابلة عادلة بين إيرادات الفترة وبين التكاليف الحقيقية والعادلة الخاصة بها.

د. إهمالها للتكاليف الصناعية الثابتة المستغلة التي يجب أن يتحمل المسئولية عنها العاملون في خطوط الإنتاج، فضلاً عن تجاهلها للتكاليف التسويقية الثابتة المستغلة التي يجب أن يتحمل المسئولية عنها العاملون في النشاط التسويقي، وبذلك لا تهتم هذه الطريقة الرقابة على عناصر التكاليف الثابتة.

٥. لا تساهم البيانات التكاليفية المقدمة وفقاً لهذه الطريقة في أغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى متوسط الأجل لإهمالها التكاليف الثابتة المستغلة أو في المدى طويل الأجل لتجاهلها التكاليف الثابتة كلية.

4 . 2 . 3 طريقة التكاليف المستغلة Absorption Costing Method

تعتبر هذه الطريقة أعدل طرائق قياس وتحميل التكاليف وأكثرها تحقيقاً لأهداف محاسبة التكاليف، إذ يتم وفقاً لهذه الطريقة تحميل وحدات النشاط بعناصر التكاليف الآتية:

- التكاليف الصناعية المتغيرة المباشرة وغير المباشرة.
- التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة.
- تكاليف التسويق المتغيرة المباشرة وغير المباشرة.
- تكاليف التسويق الثابتة المستغلة.

أما التكاليف الثابتة غير المستغلة الصناعية والتسويقية فتعتبرها الطريقة ناتجة عن الضياع في الطاقة الإنتاجية والبيعية لذا يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة في قائمة الدخل.

ويتطلب استخدام هذه الطريقة في قياس عناصر التكاليف وتحملها على وحدات النشاط تحديد نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية و نسبة استغلال الطاقة البيعية بغرض تحديد التكاليف الثابتة المستغلة وغير المستغلة، ويتم تحديد نسبتي استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية في ضوء مفاهيم الطاقة، حيث توجد ثلاثة مفاهيم رئيسية للطاقة هي:

-**الطاقة المثالية**: Ideal Capacity

هي طاقة الإنتاج والبيع القصوى المحددة خلال الفترة التكاليفية طبقاً للمواصفات المثالية لعناصر الإنتاج والتسويق (المواد- الآلات- الموارد البشرية والتسهيلات الأخرى)، ويعاب على هذا المفهوم للطاقة الآتي:

أ. لا يراعي الأوقات الضائعة المسموح بها مثل أوقات راحة العاملين وأوقات الغذاء والصلاة وأوقات تهيئة المواد الخام والآلات للإنتاج والانتقال من عملية إنتاجية لأخرى.

ب. لا يراعي الأوقات الضائعة المسموح بها الناتجة عن توقف آلات الانتاج ومعدات ووسائل التوزيع التسويقية لأغراض الصيانة الدورية أو بسبب العطل أثناء التشغيل.

- **الطاقة العملية (الطاقة القصوى المتاحة): Practical Capacity**

هي الطاقة القصوى المتاحة بعد استبعاد كافة المسموحات والاختناقات، بمعنى هي أقصى طاقة يمكن تحقيقها بعد الأخذ بعين الاعتبار المسموحات من أوقات الإنتاج أو البيع الناتجة عن احتياجات الآلات للصيانة والتهيئة واحتياج العمال للانتقال من عملية إنتاجية لأخرى وأوقات الصلاة والغذاء وغير ذلك من المسموحات.

- **الطاقة الفعلية (المستغلة): Actual Capacity**

هي الطاقة الفعلية التي حققتها المنشأة أو المصنع في فترة زمنية معينة من الطاقة القصوى المتاحة.

ويتم التعبير عن الطاقة الإنتاجية المستغلة إما بعدد وحدات الإنتاج خلال فترة زمنية معينة أو بعدد ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات، ومن جهة أخرى يمكن أن يتم التعبير عن الطاقة البيعية المستغلة بعدد وحدات المبيعات أو قيمة المبيعات خلال فترة زمنية معينة، كما أنه يمكن قياس الطاقة المستغلة بعدد الصفقات التي تمت أو المساحة المستخدمة لتخزين المنتجات التامة وغير ذلك من المقاييس ذات الصلة.

وبناءً على ما تقدم فإنه يتم تحديد نسبة استغلال الطاقة وفق المعادلات الآتية:

$$\text{نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية} = \frac{\text{كمية الإنتاج الفعلي خلال الفترة}}{\text{الطاقة الإنتاجية القصوى المتاحة}} \times 100$$

ومن ذلك فإن:

$$\text{نسبة استغلال الطاقة البيعية} = \frac{\text{كمية المبيعات الفعلية خلال الفترة}}{\text{الطاقة البيعية القصوى المتاحة}} \times 100$$

التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة=إجمالي التكاليف الصناعية الثابتة × نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية.
التكاليف الصناعية الثابتة غير المستغلة=إجمالي التكاليف الصناعية الثابتة -التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة.

ومن ذلك فإن:

تكاليف التسويق الثابتة المستغلة= إجمالي تكاليف التسويق الثابتة × نسبة استغلال الطاقة البيعية.
تكاليف التسويق الثابتة غير المستغلة=إجمالي تكاليف التسويق الثابتة - تكاليف التسويق الثابتة

ويتم قياس تكاليف الإنتاج والمبيعات وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة من خلال إعداد قائمة التكاليف وعلى النحو الآتي:

جدول (3 . 5)

قائمة التكاليف عن........ وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة

البيان	التكاليف جزئى	التكاليف كلى
أولاً: التكاليف الصناعية		
أ- تكاليف صناعية مباشرة:		
مواد مباشرة	××	
أجور مباشرة	××	
تكاليف خدمات صناعية أخرى مباشرة	××	
إجمالى التكاليف الصناعية المباشرة		×××
ب- تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		
مواد صناعية غير مباشرة متغيرة	××	
أجور صناعية غير مباشرة متغيرة	××	
خدمات صناعية أخرى غير مباشرة متغيرة	××	
إجمالى تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		×××
ج- **تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة**		×××
إجمالى التكاليف الصناعية المستغلة خلال الفترة		×××
+ التكلفة الصناعية المستغلة لمخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة		××
(-)التكلفة الصناعية المستغلة لمخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة		(××)
= التكلفة الصناعية المستغلة للإنتاج التام خلال الفترة		×××
+ التكلفة الصناعية المستغلة لمخزون الإنتاج التام أول الفترة		××
(-)التكلفة الصناعية المستغلة لمخزون الإنتاج التام آخر الفترة		(××)
= التكاليف الصناعية المستغلة للإنتاج التام المباع خلال الفترة		×××
+ ثانياً: تكاليف التسويق:		
أ- تكاليف تسويقية مباشرة		
مواد تسويقية مباشرة	××	
أجور تسويقية مباشرة	××	
تكاليف خدمات تسويقية مباشرة أخرى	××	
إجمالي تكاليف تسويقية مباشرة	××	
ب- تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة	××	
ج- **تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة مستغلة**	××	
إجمالى تكاليف التسويق		×××
تكلفة المبيعات		×××

أما نتيجة النشاط فيتم تحديدها من خلال إعداد قائمة الدخل وعلى النحو الآتي:

جدول (3 . 6)

قائمة الدخل عن........ وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة

البيان	التكاليف جزئي	التكاليف كلي
إيرادات المبيعات	×××	
(-) تكلفة المبيعات	×××	
مجمل الربح أو (الخسارة)		×××
(-) المصروفات والأعباء الآتية:		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة غير مستغلة	(××)	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة غير مستغلة	(××)	
مصاريف إدارية وتمويلية	(×××)	
		(×××)
صافي الربح أو (الخسارة)		**×××**

وفي ضوء أهداف محاسبة التكاليف تعتبر طريقة التكاليف المستغلة أفضل طرائق تحميل التكاليف لتميزها بالآتي:

أ. تعد أعدل الطرائق قياساً وتحميلاً لعناصر التكاليف، فهي تحمل وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي بالتكلفة الحقيقية نظراً لاستبعادها من تكاليف وحدات النشاط التكاليف الثابتة غير المستغلة.

ب. من أفضل وأكثر الطرائق إحكاماً للرقابة على عناصر التكاليف لكونها ميزت بين التكاليف المتغيرة الصناعية والتسويقية التي تقع مسئوليتها على عاتق المنفذين في خطوط الإنتاج والعاملين في النشاط التسويقي والتكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية التي تقع مسؤولية الجزء المستغل منها على عاتق المنفذين في خطوط الإنتاج والعاملين في النشاط التسويقي بينما تقع مسؤولية الجزء غير المستغل منها على كاهل الإدارة العليا في المنشأة.

ج. تعد البيانات والمعلومات التكاليفية المقدمة وفقاً لهذه الطريقة مفيدة وملائمة لأغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية واتخاذ القرارات في المدى قصير الأجل لفصلها بين التكاليف المتغيرة والثابتة وإمكانية تحديد متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف المتغيرة، وفي المدى

متوسط الأجل لإحتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة.

وبالرغم من المزايا التي تتسم بها هذه الطريقة إلا أنه يشوبها بعض العيوب منها:

أ. يتوقف تحديد التكلفة المستغلة الحقيقة والعادلة الخاصة بوحدة النشاط على درجة الدقة في التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة وشبه المتغيرة وشبه الثابتة وعلى الدقة في تحديد نسب استغلال الطاقة الإنتاجية أو البيعية.

ب. صعوبة قياس الطاقة (المثالية- المتاحة- المستغلة) للعديد من الأنشطة الإنتاجية والتسويقية لاسيما في حالة تعدد المراحل الإنتاجية وتنوع المنتجات.

ج. لاتعد البيانات والمعلومات المقدمة وفقاً لهذه الطريقة ملائمة بدرجة كافية لأغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية واتخاذ القرارات في المدى طويل الأجل لاستبعادها من تكاليف وحدات النشاط التكاليف الثابتة غير المستغلة.

د. تذبذب (عدم ثبات) متوسط تكلفة الوحدة من فترة تكاليفية لأخرى في حالة تقلبات مستويات حجم النشاط في الفترات المتعاقبة وذلك بسبب احتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف الثابتة المستغلة والتي يتأثر متوسط تكلفة الوحدة منها بتقلبات حجم النشاط الإنتاجي والبيعي من فترة لأخرى.

4 . 2 . 4 طريقة التكاليف الكلية Full Costing Method

وفقاً لهذه الطريقة يتم النظر إلى تكاليف الإنتاج كافة على أنها تكلفة منتج بصرف النظر عما إذا كانت متغيرة أو ثابتة، لذلك تقوم هذه الطريقة بتحميل وحدات النشاط الإنتاجي بكافة عناصر التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة المتغيرة والثابتة، وفضلاً عن ذلك يتم النظر إلى كافة تكاليف التسويق على أنها تكاليف تتعلق بالوحدات المباعة ومن ثم يتم تحميل وحدات النشاط البيعي بكافة عناصر تكاليف التسويق المباشرة وغير المباشرة المتغيرة والثابتة، وعلى ذلك تتكون التكلفة الكلية لوحدة المنتج نصيبها من عناصر التكاليف الآتية:

أ. التكاليف الصناعية المباشرة (المواد المباشرة والأجور المباشرة وتكاليف الخدمات الصناعية المباشرة الأخرى).

ب. التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

ج. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المستغلة وغير المستغلة.

ومن جهة أخرى تشمل التكلفة الكلية لوحدة المنتج المباع نصيبها من عناصر التكاليف الآتية:

أ. التكاليف الصناعية المتغيرة مباشرة وغير مباشرة.

ب. التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة وغير المستغلة.

ج. تكاليف التسويق المباشرة (المواد المباشرة والأجور المباشرة وتكاليف الخدمات التسويقية المباشرة الأخرى).

د. تكاليف التسويق غير المباشرة المتغيرة.

ه. تكاليف التسويق غير المباشرة الثابتة المستغلة وغير المستغلة.

ويتم تحديد التكلفة الكلية للوحدات المنتجة والوحدات المباعة من خلال إعداد قائمة التكاليف وعلى النحو الآتي:

جدول (3 . 7)

قائمة التكاليف. عن .... وفقاً لطريقة التكاليف الكلية

البيـــــــــــــان	التكاليف جزئي	التكاليف كلي
أولاً: التكاليف الصناعية:		
أ- تكاليف صناعية مباشرة:		
مواد صناعية مباشرة	×××	
أجور صناعية مباشرة	×××	
تكاليف خدمات صناعية مباشرة أخرى	×××	
إجمالى التكاليف الصناعية المباشرة		×××
ب- تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة:	××	
ج- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة (مستغلة وغير مستغلة)	××	
إجمالى التكاليف الصناعية غير المباشرة		×××
إجمالى التكاليف الصناعية "مباشرة وغير مباشرة"		×××
+ التكلفة الصناعية الكلية لمخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة		×××
(-) التكلفة الصناعية الكلية لمخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة		(×××)
= التكلفة الصناعية الكلية للإنتاج التام خلال الفترة		×××
+ التكلفة الصناعية الكلية لمخزون الإنتاج التام أول الفترة		×××
(-) التكلفة الصناعية الكلية لمخزون الإنتاج التام آخر الفترة		(×××)
= التكلفة الصناعية الكلية للإنتاج التام المباع خلال الفترة		×××
ثانياً: تكاليف التسويق:		
أ- تكاليف تسويقية مباشرة		

مواد تسويقية مباشرة	×××	
أجور تسويقية مباشرة	×××	
خدمات تسويقية مباشرة أخرى	×××	
إجمالى التكلفة التسويقية المباشرة	**×××**	
ب- تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة	××	
ج- تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة (مستغلة وغير مستغلة)	××	
إجمالى تكاليف التسويق		**×××**
تكلفة المبيعات		**×××**

أما نتيجة النشاط من صافي ربح أو خسارة فيتم تحديدها من خلال إعداد قائمة الدخل وعلى النحو الآتي:

جدول (3 . 8)

قائمة الدخل عن .... وفقاً لطريقة التكاليف الكلية

البيان	**التكاليف**	
	جزئي	**كلي**
إيرادات المبيعات	×××	
(-) تكلفة المبيعات	(×××)	
مجمل الربح أو (الخسارة)		×××
(-) المصروفات الإدارية والتمويلية		
مواد إدارية	×××	
أجور إدارية	×××	
مصروفات إدارية أخرى	×××	
		(×××)
صافي الربح أو (الخسارة)		×××

وفي ضوء أهداف محاسبة التكاليف تتسم طريقة التكاليف الكلية بالآتي:

أ. تحديد تكاليف الإنتاج التام وتحت التشغيل والإنتاج المباع مع الأخذ في الاعتبار كافة عناصر التكاليف، لهذا تتسق هذه الطريقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها بهدف تحديد نتيجة النشاط وتصوير المركز المالي.

ب. تساعد البيانات والمعلومات التكاليفية المقدمة وفقاً لهذه الطريقة الإدارة على القيام بوظيفة التخطيط في المدى طويل الأجل لأخذها بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة عند تحديد تكاليف وحدات النشاط.

ج. تساعد هذه الطريقة على تقديم المعلومات التي من شأنها مساعدة الإدارة في رسم السياسات السعرية في المدى طويل الأجل، نظراً لاحتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

وبالرغم من هذه الميزات التي تتسم بها هذه الطريقة إلا أنه يعاب عليها:

أ. لا تعبر تكلفة وحدات النشاط عن التكلفة الحقيقة والعادلة لأن تكلفة الوحدة تشمل التكاليف الثابتة غير المستغلة.

ب. تذبذب متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو المباعة من فترة تكاليفية لأخرى وفقاً لتذبذب حجم النشاط المحقق من فترة تكاليفية لأخرى بسبب احتواء متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو المباعة على التكاليف الثابتة.

ج. تقييم غير سليم لمخزون آخر الفترة من الإنتاج وعدم دقة النتائج التي تظهرها قوائم التكاليف وقوائم الدخل وقائمة المركز المالي وذلك لاحتواء تكلفة المخزون على التكاليف الثابتة غير المستغلة.

د. لا تساعد هذه الطريقة من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها على التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى قصير الأجل الذي يقوم على التكاليف المتغيرة بسبب احتواء تكلفة الوحدة على كافة التكاليف المتغيرة والثابتة، وكذلك الحال في المدى متوسط الأجل بسبب تحميل وحدة النشاط بكافة التكاليف الثابتة المستغلة وغير المستغلة.

مثال (3 . 1):

اقتصر الإنتاج في منشأة الفنار لصناعة الأدوية خلال شهر يناير 2011م على إنتاج وبيع المنتج **(س)** بحيث يمر إنتاجه في مركزين إنتاجيين هما:(مركز التركيب والمزج، مركز التجهيز)، وفيما يلي البيانات التكاليفية والإحصائية المستخرجة من سجلات المنشأة عن شهر يناير 2011م:

أولاً: بيانات عناصر التكاليف الصناعية عن شهر يناير 2011م:

ظهرت بيانات التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة **للمنتج** في مركزي الإنتاج على النحو الآتي: (المبالغ بالريال)

البيان	مركز التركيب والمزج	مركز التجهيز
مواد مباشرة	611,000	
أجور مباشرة	40,740	37,406
تكاليف صناعية غير مباشرة	276,283	308,824
نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية	٪87,5	٪80

ثانياً: بيانات تكاليف النشاط التسويقي:

بلغت تكاليف التسويق المباشرة وغير المباشرة على النحو الآتي: (المبالغ بالريال)

مباشرة			غير مباشرة
مواد تغليف وحزم	عمولة مبيعات	إعلانات خاصة	
26,250	17,864	24,750	789,100

ثالثاً: تم استخراج البيانات الإحصائية الآتية من سجلات المنشأة للمنتج (س):

قيمة المبيعات بالريال	سعر البيع بالريال	الطاقة البيعية القصوى (بالوحدة)	الإنتاج التام أول الشهر (بالوحدة)	الإنتاج التام آخر الشهر (بالوحدة)
3,000,000	1,500	2,500	200	600

فإذ علمت:

أ. التغير في التكاليف الصناعية والتسويقية غير المباشرة خلال شهر يناير 2011م بلغ معدله 40٪.

ب. لاتوجد وحدات تحت التشغيل أول وآخر المدة لشهر يناير 2011م.

ج. لم يطرأ أي تغيير على متوسط تكلفة إنتاج الوحدة خلال شهر يناير 2011م عما كان عليه في شهر ديسمبر 2010م.

د. المصاريف الإدارية والتمويلية خلال شهر يناير 2011م بلغت 181,920 ريال.

المطلوب:

1. إعداد قائمة تكاليف المنتج (س) عن شهر يناير 2011م وفقاً لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف وبشكل يمكّن من المقارنة بينها.
2. تحديد متوسط تكلفة الوحدة المباعة في شهر يناير 2011م وفقاً لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف.
3. إعداد قائمة دخل المنتج (س) عن شهر يناير 2011م وفقاً لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف وبشكل يمكّن من المقارنة بينها.

الحـل:

تمهيد:

كمية المبيعات= قيمة المبيعات ÷ سعر بيع الوحدة.

= 3,000,000 ريال ÷ 1,500 ريال = 2,000 وحدة

قاعدة:

الإنتاج التام أول الفترة + الإنتاج التام خلال الشهر =المبيعات خلال الفترة+ الإنتاج التام آخر الشهر

∴الإنتاج التام خلال الشهر= المبيعات خلال الشهر+ الإنتاج التام آخر الشهر-الإنتاج التام أول الشهر

= 2,000 وحدة + 600 وحدة - 200 وحدة= 2,400 وحدة

التكاليف الصناعية غير المباشرة:

مركز التركيب والمزج: 276,283 ريال، نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية 87.5٪

تنقسم التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى:

متغيرة = 276,283 × 40٪ = 110,513 ريال

ثابتة = 276,283 × 60٪ = 165,770 ريال ريال، تنقسم إلى:

ثابتة مستغلة = 165,770 ×87.5٪= 145,049 ريال

ثابتة غير مستغلة= 165,770 ×12.5٪= 20,721 ريال

مركز التجهيز: 308,824 ريال ، نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية 80٪

تنقسم التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى:

متغيرة = 308,824 × 40٪ = 123,530 ريال

ثابتة = 308,824 × 60٪ = 185,294 ريال ريال، تنقسم إلى:

ثابتة مستغلة = 185,294 ×80٪= 148,235 ريال

ثابتة غير مستغلة= 185,294 ×20٪= 37,059 ريال

تكاليف التسويق غير المباشرة:

نسبة استغلال الطاقة البيعية = كمية المبيعات الفعلية خلال الشهر / الطاقة البيعية القصوى خلال الشهر = 2,000 وحدة / 2,500 وحدة ×100= 80٪

توزيع تكاليف التسويق غير المباشرة إلى متغيرة وثابتة:

متغيرة = 789,100 ريال × 40٪= 315,640 ريال

ثابتة = 789,100 ريال × 60٪= 473,460 ريال، تنقسم إلى:

ثابتة مستغلة = 473,460 ×80٪= 378,768 ريال

ثابتة غير مستغلة= 473,460 ×20٪= 94,692 ريال

تحديد تكلفة مخزون الإنتاج التام أول وآخر المدة:

تكلفة مخزون الإنتاج التام = متوسط تكلفة إنتاج الوحدة × كمية مخزون الإنتاج التام

متوسط تكلفة إنتاج الوحدة= إجمالي التكاليف الصناعية خلال الشهر / كمية الإنتاج التام خلال الشهر

∴ تكلفة مخزون الإنتاج التام:

	أول الشهر	آخر الشهر
بالمباشرة =	689,146 / 2,400 × 200= 57,924	689,146 / 2,400 × 600= 172,287
بالمتغيرة =	923,189 / 2,400 × 200= 76,932	923,189 / 2,400 × 600= 230,797
بالمستغلة =	1,216,473 / 2,400 × 200= 101,373	1,216,473 / 2,400 × 600= 304,118
بالكلية =	1,274,253 / 2,400 × 200= 106,188	1,274,253 / 2,400 × 600= 318,563

المطلوب (1): إعداد قائمة تكاليف المنتج (س) عن شهر يناير 2011م وفقاً لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف وبشكل يمكِّن من المقارنة بينها.

جدول (3 . 9)

قائمة تكاليف المنتج (س) عن شهر يناير 2011م

البيـــان	بالمباشرة جزئي	بالمباشرة كلي	بالمتغيرة جزئي	بالمتغيرة كلي	بالمستقلة جزئي	بالمستقلة كلي	بالكلية جزئي	بالكلية كلي
مواد مباشرة	611,000		611,000		611,000		611,000	
أجور مباشرة:								
مركز التحضير	40,740		40,740		40,740		40,740	
مركز التجهيز	37,406		37,406		37,406		37,406	
إجمالي التكاليف الصناعية الأولية		689,146		689,146		689,146		689,146
التكاليف الصناعية غير المباشرة:								
متغيرة:								
مركز التركيب والمزج			110,513		110,513		110,513	
مركز التجهيز			123,530		123,530		123,530	
إجمالي تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة				234,043		234,043		234,043
ثابتة:								
مركز التركيب والمزج					145,049		165.770	
مركز التجهيز					148,235		185.294	
إجمالي تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة						293,284		351,064
إجمالي التكاليف الصناعية خلال الشهر		689,146		923,189		1,216,473		1,274,253
+ تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الشهر		57,429		76,932		101,373		106,188
- تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الشهر		(172.287)		(230.797)		(304,118)		(318,563)
التكاليف الصناعية للإنتاج التام المباع		574,288		769,324		1,013,728		1,061,878
+ تكاليف التسويق								
مباشرة:								
مواد تغليف وحزم	26,250		26,250		26,250		26,250	
عمولة مبيعات	17,864		17,864		17,864		17,864	
إعلانات خاصة	24,750		24,750		24,750		24,750	
إجمالي تكاليف التسويق المباشرة		68,864		68,864		68,864		68,864
غير مباشرة:								
متغيرة			315,640		315,640		315,640	
ثابتة					378,768		473,460	
إجمالي تكاليف التسويق غير المباشرة				315,640		694,408		789,100
تكلفة المبيعات		643,152		1,153,828		1,777,000		1,919,842

المطلوب (2): تحديد متوسط تكلفة الوحدة المباعة في شهر يناير 2011م وفقاً لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف.

من تكلفة المبيعات المحددة من خلال قائمة التكاليف يمكن تحديد متوسط تكلفة الوحدة المباعة باستخدام المعادلة الآتية:

متوسط تكلفة الوحدة المباعة = تكلفة المبيعات / كمية المبيعات الفعلية خلال الشهر =

بالمباشرة = 643,152 ريال / 2,000 وحدة = 321.576 ريال للوحدة

بالمتغيرة = 1,153,828 ريال / 2,000 وحدة = 576.914 ريال للوحدة

بالمستغلة = 1,777,000 ريال / 2,000 وحدة = 888.5 ريال للوحدة

بالكلية = 1,919,842 ريال / 2,000 وحدة = 959.921 ريال للوحدة

المطلوب (3): إعداد قائمة دخل المنتج (س) عن شهر يناير 2011م وفقاً لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف وبشكل يمكّن من المقارنة بينها.

جدول (3 . 10)

قائمة دخل المنتج **(س)** عن شهر يناير 2011م

البيـــان	بالمباشرة		بالمتغيرة		بالمستغلة		بالكلية	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي	جزئي	كلي	جزئي	كلي
إيرادات المبيعات	3,000,000		3,000,000		3,000,000		3,000,000	
- تكلفة المبيعات	(643,152)		(1,153,828)		(1,777,000)		(1,919,842)	
مجمل الربح		2,356,848		1,846,172		1,223,000		1,080,158
- التكاليف والمصروفات الآتية:								
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة:								
مركز التركيب والمزج	110,513							
مركز التجهيز	123,530							
تكاليف صناعية ثابتة:								
مركز التركيب والمزج	165,770		165,770		20,721			
مركز التجهيز	185,294		185,294		37,059			
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة	315,640							
تكاليف تسويقية ثابتة	473,460		473,460		94,692			
مصاريف إدارية وتمويلية	181,920		181,920		181,920		181,920	
		(1,556,127)		(1,006,444)		(334,392)		(181,920)
صافي الربح		800,721		839,728		888,608		898,238

تدريب (3)

اقتصر الإنتاج في منشأة الوحدة لصناعة الأدوات المنزلية البلاستيكية خلال شهر أبريل 2011م على إنتاج وبيع المنتج ص، وفيما يلي البيانات التكاليفية والإحصائية المستخرجة من سجلات المنشأة المتعلقة بهذا المنتج عن شهر أبريل 2011م:

أولاً: ظهرت بيانات التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة على النحو الآتي:

مواد مباشرة	436,500 ريال
أجور مباشرة	85,100 ريال
تكاليف صناعية غير مباشرة	448,000 ريال

ثانياً: بلغت تكاليف التسويق المباشرة وغير المباشرة على النحو الآتي:

مباشرة		غير مباشرة
مواد تغليف وحزم	إعلانات خاصة	
18,750 ريال	20,250 ريال	770,000 ريال

ثالثاً: تم استخراج البيانات الإحصائية الآتية من سجلات منشأة الوحدة:

المبيعات بالوحدة	سعر الوحدة بالريال	الطاقة الإنتاجية القصوى (بالوحدة)	الطاقة البيعية القصوى (بالوحدة)	مخزون الإنتاج التام أول الشهر (بالوحدة)	مخزون الإنتاج التام آخر الشهر (بالوحدة)
4,000	500	6,400	78.125٪ من الطاقة الإنتاجية القصوى	300	1,100



فإذ علمت:

أ. معدل التغير في التكاليف الصناعية والتسويقية غير المباشرة خلال شهر أبريل 2011م بلغ 40٪.

ب. لاتوجد وحدات تحت التشغيل أول وآخر شهر أبريل 2011م.

ج. لم يطرأ أي تغيير على متوسط تكلفة إنتاج الوحدة خلال شهر أبريل 2011م عما كان عليه في شهر مارس 2011م.

د. المصاريف الإدارية والتمويلية خلال شهر أبريل 2011م بلغت 121,600ريال.

المطلوب: إعداد قائمتي التكاليف والدخل للمنتج (ص) عن شهر أبريل 2011م وفقاً لطريقتي التكاليف المستغلة والكلية وبشكل يمكّن من المقارنة بينهما.

5. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخطأ مع تصويبها فيما يأتي:

1-( ) يتحدد مجال تكاليف التسويق بتلك البنود المرتبطة بالنشاط التسويقي في المنشآت الصناعية فقط.

2-( ) يتميز متوسط تكلفة الوحدة المحسوب وفقاً لطريقة التكاليف المباشرة بالثبات من فترة تكاليفية لأخرى.

3-( ) تعبِّر تكلفة الوحدة المنتجة أو المباعة المحسوبة وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة عن تكلفتها الحقيقية والعادلة.

4-( ) تعد البيانات التكاليفية المقدمة وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة مفيدة لأغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى قصير الأجل.

5-( ) تتسم البيانات التكاليفية المقدمة وفقاً لطريقة التكاليف الكلية بأنها مفيدة لأغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى قصير أو متوسط أو طويل الأجل.

6-( ) تعبِّر تكلفة وحدة النشاط المحسوبة وفقاً لطريقة التكاليف الكلية عن تكلفتها الحقيقية والعادلة.

7 -( ) على الرغم من اتساق طريقة التكاليف الكلية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إلاَّ أنه ينجم عن استخدامها تقييم غير سليم لمخزون آخر الفترة من الإنتاج التام وغير التام.

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-يتميز متوسط تكلفة الوحدة المحدد وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة بالآتي:

أ . الثبات المطلق   ب . الثبات النسبي   ج . التذبذب

2-وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة لا تعبِّر قائمة المركز المالي عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة بسبب عدم:

أ. الاعتراف بالتكاليف الصناعية الثابتة المستغلة كتكاليف منتج.

ب. الاعتراف بالتكاليف الصناعية الثابتة كتكاليف منتج.

ج. الاعتراف بالتكاليف الصناعية والتسويقية الثابتة المستغلة كتكاليف منتج.

د . الاعتراف بالتكاليف الصناعية والتسويقية الثابتة كتكاليف منتج.

3-يتسم متوسط تكلفة الوحدة المحسوب وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة بالتذبذب في حالة تقلب حجم النشاط من فترة تكاليفية لأخرى وذلك بسبب:

أ. احتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف المتغيرة.

ب. احتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف الثابتة المستغلة.

ج . احتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف الثابتة.

4-تعد طريقة التكاليف المستغلة أعدل طرائق التكاليف في قياس وتحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط وذلك بسبب استبعادها من تكاليف وحدات النشاط:

أ. التكاليف الصناعية الثابتة. ب. التكاليف التسويقية الثابتة.

ج. التكاليف الصناعية والتسويقية الثابتة.

د. التكاليف الصناعية والتسويقية الثابتة غير المستغلة.

السؤال الثالث: أكمل فراغات الجمل الآتية:

1-وفقاً لطريقة التكاليف المباشرة تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف .....، .....

2 -وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف .....، .....، .....

3 -وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف .....، .....، .....، .....

4 -وفقاً لطريقة التكاليف الكلية تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف .....، .....، .....، .....

6.الخلاصة:

تناولنا في هذه الوحدة جوانب الاختلاف والالتقاء الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية، فقد اتضح أنهما تختلفان في جوانب عدة أبرزها من حيث الاستخدام، إذ يستخدم مفهوم التكاليف الصناعية في قياس تكاليف المنتجات في كافة الأقسام والمراحل والعمليات الإنتاجية، أما مفهوم تكاليف التسويق فيستخدم في قياس تكاليف التسويق على مستوى مراكز التسويق أو المناطق وتحديد تكلفة المبيعات من تكاليف التسويق، ومن جانب آخر تبين إمكانية السيطرة على تكاليف الصنع بدرجة عالية لكونها تكاليف تقع في وحول مكان محدد وهو المصنع،

أما تكاليف التسويق فتسمح بدرجة محدودة من السيطرة عليها لارتباطها بالمستهلكين ورغباتهم وخضوعها لعوامل خارجية ولكون بعض عملية البيع تتم خارج دائرة المنشأة، ومن جوانب الاختلاف أيضاً تميُّز تكاليف التسويق بالتعدد والتنوع وهو ما لاتتميز به تكاليف الصنع، بالإضافة إلى أن مجال تحليلها أوسع من تكاليف الصنع، وفضلاً عن ذلك تقاس كفاءة التكاليف الصناعية من خلال انخفاض تكلفة الوحدة المنتجة في حين تقاس الكفاءة التسويقية بزيادة حجم المبيعات، إضافة إلى ذلك تستخدم المعايير في تكاليف الإنتاج بشكل أوسع من استخدامها في مجال تكاليف التسويق، ولعل من الفروق الرئيسية بين هذين النوعين من التكاليف هو تأثير العوامل النفسية والعلاقات الإنسانية على حجم التكاليف، إذا تلعب تلك العوامل والعلاقات دوراً كبيراً في حجم تكاليف التسويق، وأخيراً ترتبط تكاليف التسويق بالمنشآت الصناعية والتجارية والخدمية الهادفة للربح بينما يرتبط وجود تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية فحسب.

ومن حيث جوانب الالتقاء، تبين أن كل من تكاليف الصنع وتكاليف التسويق يتعلقان بالمنشأة ذاتها وينجمان عن وظيفتين من وظائفها هما وظيفة الإنتاج ووظيفة التسويق اللتان ترتبطان بعلاقة تكامل وترابط ناجمة عن امتداد للعلاقة الإدارية بالمنشأة، كما أن بيانات كل منهما تساعد الإدارة في النهوض بوظائفها التخطيطية والرقابية وقياس الأداء، وتحديد الانحرافات، واتخاذ القرارات، إلى جانب ذلك تعد تكاليف التسويق مكملة لتكاليف الإنتاج وتلتقي معها في غرض قياس تكلفة وحدة المبيعات وبالتالي تحديد تكلفة المبيعات وبيان نتيجة أعمال المنشأة من خلال اشتراك كل منهما في استخدام واحدة أو أكثر من طرائق تحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط.

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، تناولنا في هذه الوحدة جوانب الاختلاف وجوانب الالتقاء الجوهرية بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية، كما بيَّنا طرائق تحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي، واتضح أن قوائم التكاليف تتضمن إلى جانب التكاليف الصناعية تكاليف التسويق والتي ظهرت بصورة إجمالية فيها، وتعد هذه التكاليف محصلة لإجراءات تفصيلية لضبطها وقياسها، لذا سنتناول في الوحدة الرابعة الإجراءات التفصيلية لقياس وتحميل تكاليف التسويق.

8. إجابات التدريبات:

تدريب (1):

تمهيد:

الإنتاج التام خلال الشهر=المبيعات خلال الشهر+الإنتاج التام آخر الشهر-الإنتاج التام أول الشهر

= 4,000 وحدة + 1,100 وحدة − 300 وحدة = 4,800 وحدة

نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية= (الإنتاج الفعلي خلال الشهر ÷ الطاقة الإنتاجية القصوى) = (4,800 وحدة ÷ 6,400 وحدة) ×100 =75٪

التكاليف الصناعية غير المباشرة= 448,000 ريال، تنقسم إلى:

متغيرة = 448,000 × 40٪ = 179,200 ريال

ثابتة =448,000 × 60٪ = 268,800 ريال ريال، تنقسم إلى:

ثابتة مستغلة =268,800 ×75٪= 201,600 ريال

ثابتة غير مستغلة=268,800 ×25٪= 67,200 ريال

تكاليف التسويق غير المباشرة:

الطاقة البيعية القصوى= الطاقة الإنتاجية القصوى × 78.125٪

= 6,400 وحدة × 78.125٪= 5,000 وحدة

نسبة استغلال الطاقة البيعية = (كمية المبيعات الفعلية خلال الشهر ÷ الطاقة البيعية القصوى خلال الشهر) = (4,000 وحدة ÷ 5,000 وحدة) ×100= 80٪

توزيع تكاليف التسويق غير المباشرة إلى متغيرة وثابتة:

متغيرة = 770,000 ريال × 40٪= 308,000 ريال

ثابتة = 770,000 ريال × 60٪= 462,000 ريال، تنقسم إلى:

ثابتة مستغلة = 462,000 ×80٪= 369,600 ريال

ثابتة غير مستغلة= 462,000 ×20٪= 92,400 ريال

تحديد تكلفة مخزون الإنتاج التام أول وآخر الشهر:

تكلفة مخزون الإنتاج التام = متوسط تكلفة إنتاج الوحدة × كمية مخزون الإنتاج التام

متوسط تكلفة إنتاج الوحدة= (إجمالي التكاليف الصناعية خلال الشهر ÷ كمية الإنتاج التام خلال الشهر)

∴ تكلفة مخزون الإنتاج التام:

أول الشهر	آخر الشهر
بالمستغلة = $\frac{902,400}{4,800} \times 300 = 56,400$	$\frac{902,400}{4,800} \times 1,100 = 206,800$
بالكلية = $\frac{969,600}{4,800} \times 300 = 60,600$	$\frac{969,600}{4,800} \times 1,100 = 222,200$

جدول (3 . 11)

قائمة تكاليف المنتج (ص) عن شهر أبريل 2011م

البيـــان	بالمستغلة		بالكلية	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
مواد مباشرة	436,500		436,500	
أجور مباشرة:	85,100		85,100	
إجمالي التكاليف الصناعية الأولية		521,600		521,600
التكاليف الصناعية غير المباشرة:				
متغيرة:	179,200		179,200	
ثابتة:	201,600		268,800	
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة		380,800		448,000
إجمالي التكاليف الصناعية خلال الشهر		902,400		969,600
+ تكلفة الإنتاج التام أول الشهر		56,400		60,600
- تكلفة الإنتاج التام آخر الشهر		(206,800)		(222,200)
التكاليف الصناعية للإنتاج التام المباع		752,000		808,000
+ تكاليف التسويق				
مباشرة:				
مواد تغليف وحزم	18,750		18,750	
إعلانات خاصة	20,250		20,250	
إجمالي تكاليف التسويق المباشرة		39,000		39,000
غير مباشرة:				
متغيرة	308,000		308,000	

البيان	جزئي	كلي	جزئي	جزئي
ثابتة	369,600		462,000	
إجمالي تكاليف التسويق غير المباشرة		677,600		770,000
تكلفة المبيعات		1,468,600		1,617,000

جدول (3 . 12)

قائمة دخل المنتج (ص) عن شهر أبريل 2011م

البيــــان	بالمستغلة		بالكلية	
	جزئي	كلي	جزئي	جزئي
إيرادات المبيعات	2,000,000		2,000,000	
- تكلفة المبيعات	(1,468,600)		(1,617,000)	
مجمل الربح		531,400		383,000
- التكاليف والمصروفات الآتية:				
تكاليف صناعية ثابتة غير مستغلة	67,200			
تكاليف تسويقية ثابتة غير مستغلة	92,400			
مصاريف إدارية وتمويلية	121,600		121,600	
		(281,200)		(121,600)
صافي الربح		250,200		261,400

9. إجابات الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ:

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	✗	ترتبط تكاليف التسويق بالمنشآت الصناعية والتجارية والخدمية الهادفة للربح.
2	✓	
3	✗	لاتعبِّر تكلفة الوحدة المنتجة أو المباعة المحسوبة وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة عن تكلفتها الحقيقية والعادلة نظراً لعدم تحميل وحدات النشاط

		بالتكاليف الثابتة المستغلة.
4	✓	المفهوم الاقتصادي لتكاليف التسويق هو مفهوم تلك التكاليف من جانب المستهلك.
5	×	تتسم البيانات التكاليفية المقدمة وفقاً لطريقة التكاليف الكلية بأنها مفيدة لأغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى طويل الأجل فقط.
6	×	لاتعبِّر تكلفة وحدة النشاط المحسوبة وفقاً لطريقة التكاليف الكلية عن تكلفتها الحقيقية والعادلة لأن تكلفة الوحدة تشمل التكاليف الثابتة غير المستغلة.
7	✓	

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4
الإجابة الصحيحة	ب	أ	ب	د

السؤال الثالث: أكمل فراغات الجمل الآتية

1 -وفقاً لطريقة التكاليف المباشرة تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف: **الصناعية المباشرة ، التسويقية المباشرة.**

2 -وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف: **الصناعية المتغيرة مباشرة وغير مباشرة ، التسويقية المباشرة، التسويقية غير المباشرة المتغيرة.**

3 -وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف: **الصناعية المتغيرة مباشرة وغير مباشرة، الصناعية الثابتة المستغلة ، التسويقية المتغيرة مباشرة وغير مباشرة ، التسويقية الثابتة المستغلة.**

4 -وفقاً لطريقة التكاليف الكلية تشمل تكلفة وحدة المنتج المباع على نصيبها من عناصر التكاليف: **الصناعية المتغيرة مباشرة وغير مباشرة ، الصناعية الثابتة المستغلة وغير المستغلة، التسويقية المتغيرة مباشرة وغير مباشرة ، التسويقية الثابتة المستغلة وغير المستغلة.**

10 . مسرد المصطلحات:

- **التكاليف الصناعية** Manufacturing Costs: هي عناصر التكاليف المرتبطة بالنشاط الإنتاجي للمنشأة، وتعتبر هذه التكاليف جزءً لايتجزأ من تكاليف المنتج، وقد تكون هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة.
- **التكاليف المباشرة Direct Costs**: هي عناصر التكاليف التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة منتج معين ويمكن تخصيصها عليه بسهولة ويسر لأنه المتسبب في حدوثها بشكل مباشر، فمثلاً تكلفة المواد الخام المستخدمة في إنتاج منتج معين وتكلفة الجهد الإنساني المبذول مباشرة في سبيل إنتاجه تعتبر تكاليف صناعية مباشرة على ذلك المنتج، وكذلك الحال تعد تكلفة مواد التعبئة المستخدمة في تغليف منتج معين تكاليف تسويقية مباشرة ذلك المنتج .
- **التكاليف غير المباشرة Indirect Costs** : هي عناصر التكاليف التي يصعب ربطها بالمنتج بشكل مباشر أو تخصيصها بسهولة ويسر عليه لعدم وجود علاقة سببية مباشرة بينها وبين المنتج ولكنها ضرورية للعملية الإنتاجية أو التسويقية، ، ومن أمثلتها تكاليف إهلاك آلات الإنتاج ووقود وزيوت تلك الآلات وتكاليف الحراسة والنظافة والمياه والكهرباء وتكاليف وقود وإهلاك وصيانة وسائل الشحن والتوزيع ... وغير ذلك، فهذه التكاليف تعتبر غير مباشرة لكونها ترتبط بأكثر من منتج أو بأكثر من قسم إنتاجي أو تسويقي.
- **التكاليف الأولية Prime Costs** : تعبر عن التكاليف الصناعية المباشرة وتتمثل في مجموع تكلفة المواد الخام والأجور المباشرة وتكلفة الخدمات الصناعية المباشرة الأخرى.
- **التكاليف المتغيرة variable Costs** : هي عناصر التكاليف التي تتغير طردياً مع التغير في حجم النشاط، فهي تشمل عناصر التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التقلبات في حجم النشاط الإنتاجي (مثلاً عدد الوحدات المنتجة) أو البيعي (مثلاً عدد الوحدات المباعة) زيادة أو نقصان وتسلك معه سلوكاً مماثلاً وبنفس الاتجاه، فإذا زاد حجم النشاط يزداد مبلغ هذه التكاليف والعكس بالعكس، وتتلاشى هذه التكاليف عند توقف حجم النشاط كلية، ومن أمثلتها تكاليف المواد الخام ووقود الآلات وتكاليف مواد اللف والحزم وعمولة وكلاء البيع وتكاليف التحصيل وتكاليف شحن ونقل المبيعات، والإعلانات الخاصة ... وغير ذلك.
- التكاليف الثابتة Fixed Costs : هي عناصر التكاليف التي لا تتغير في مجملها مع أي تغير في حجم النشاط (مثل التغيرات في حجم الإنتاج أو المبيعات) وإنما يظل إجمالي مبلغها ثابت في

حدود طاقة إنتاجية أو تسويقية معينة، وتجب الإشارة إلى أنها لا تظل ثابتة ثباتاً مطلقاً في مجموعها مع التغيرات المطلقة في حجم النشاط وإنما تظل ثابتة في ظل مدى معين من النشاط الإنتاجي أو التسويقي (كأن تظل ثابتة إذا كان حجم الإنتاج يقع ضمن المدى من صفر وحدة إلى 500 وحدة) ، وبعد ذلك إذا انتقل حجم النشاط الإنتاجي من مدى معين إلى المدى الذي يليه (مثل انتقال حجم الإنتاج إلى أكثر من 500 وحدة (أي أصبح واقع ضمن المدى من 501 وحدة إلى 1,000 وحدة) فإن مبلغ تلك التكاليف يزيد عما كان عليه، كما يجب ملاحظة أن التكاليف الثابتة لا تتلاشى مع توقف النشاط كلية.

-**التكاليف الثابتة المستغلة Absorbed Fixed Costs**: هي ذلك الجزء من التكاليف الثابتة المرتبط بالطاقة الإنتاجية أو البيعية المستعلة.

-**التكاليف الثابتة غير المستغلة Unabsorbed Fixed Cost**: هي ذلك الجزء من التكاليف الثابتة المرتبط بالطاقة الإنتاجية أو البيعية العاطلة.

-**المصاريف الإدارية والتمويلية Managerial & Financing Expenses**: تشمل عناصر التكاليف والمصاريف التي لاترتبط بشكل رئيسي بوظيفتي الإنتاج والتسويق في المنشأة وإنما تتعلق بالدرجة الأساس بالأنشطة الإدارية والتمويلية فيها، ومن أمثلتها راتب رئيس مجلس الإدارة والعاملين في الإدارة العامة والحسابات وفوائد القروض والديون المعدومة وكافة الأعباء المرتبطة بالإدارة العامة والنشاط التمويلي.

11. المراجع العربية والأجنبية

11 . 1 المراجع العربية

1.إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

2.أبو زيد، كمال خليفة و الدهراوي، كمال الدين مصطفى، (2007م)، "دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.

3.الإرياني، محمد فضل (2007م)، "الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف"، ط9، الجمهورية اليمنية، صنعاء.

4.بلبع، محمد توفيق (1991م)، "تكاليف التسويق"، مكتبة الشباب، القاهرة.

5.الجزراوي، إبراهيم محمد علي وآخرون، (1996م)، "أصول محاسبة التكاليف الصناعية"، المركز العربي للخدمات الطلابية، عمان، الأردن.

6.عدس، نائل و خلف، نضال (2007م)، "محاسبة التكاليف: مدخل حديث"، جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.

7.هورنجرن، تشارلز وآخرون (2003م)، "محاسبة التكاليف: مدخل إداري"، الجزء الأول، ط2، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، الرياض.

11 . 2 المراجع الأجنبية

1. Horngren, Charles T., et al. (2003), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 11th ed. Prentice – Hall International.

2.Jagolinzer, Philip & Jagolinzer, Alan D. (2000), "Cost Accounting: An Introduction to Cost Management Systems", South-Western College Publishing, Canada.

3.Oklahoma State (2009), "Cost Accounting System", Department Of Education, USA.

4. W. E. Drake and K. S. Park (2002), "Outlook Handbook: Marketing Costs", US.

5. M. Backer & L. Jacobsen (1964), "Cost Accounting", McGraw – Hill Book Company, New York.

6.M. N. Arora, (1996), "Cost Accounting – Principles And Practice", Vikas Publishing, New Delhi.

7.Oklahoma State (2009), "Cost Accounting System", Department Of Education, USA.

الوحـــدة الرابعة

4

قياس وتحميل تكاليف التسويق


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة

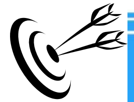
1.المقدمة

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، نرحب بك مجدداً في مطلع هذه الوحدة ونذكرك بأننا بينا في الوحدة السابقة العلاقة بين تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية ومن ضمن تلك العلاقة اشتراك كل منهما في تحديد تكلفة الوحدات المباعة من خلال قائمة التكاليف وفي تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة من خلال قائمة الدخل في ضوء كل طريقة من طرائق تحميل التكاليف، وأوضحنا كيفية ذلك بمثال وتدريب تطبيقيين تضمنا بيانات تكاليف التسويق للمنتجين (س) ، (ص).

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو كيف تم التوصل إلى نصيب المنتج (س) من تكاليف التسويق الواردة في ذلك المثال ونصيب المنتج (ص) من تلك التكاليف الواردة في ذلك التدريب لاسيما إذا كان النشاط التسويقي للمنشأة يتكون من عدة وظائف تسويقية، بقول آخر كيف يتم تحديد نصيب كل منتج مباع من تكاليف كل وظيفة تسويقية، وللإجابة عن هذا التساؤل تم تخصيص هذه الوحدة التعليمية والتي من خلالها سيتم تزويدك بخلفية معرفية عن خطوات قياس وتحميل تكاليف التسويق بدءاً بخطوة حصر بنودها وتحديد مبالغها ومروراً بخطوة تبويبها ومن ثم خطوة تحليلها وتخصيصها وتوزيعها وانتهاءً بخطوة تحميلها على الوحدات المباعة وصولاً إلى تحديد نصيب كل منتج مباع من بنود تكاليف التسويق.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1- تحصر عناصر تكاليف التسويق وتحديد مبالغها.

2- تبوب عناصر تكاليف التسويق .

3- تخصص وتوزع عناصر تكاليف التسويق.

4- تحميل تكاليف التسويق على الوحدات المباعة.

3.1. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، نلفت انتباهك إلى أن هذه الوحدة تتكون من أربعة أقسام رئيسة هي:

1- حصر عناصر تكاليف التسويق.
2- تبويب عناصر تكاليف التسويق.
3- تحليل وتخصيص وتوزيع عناصر تكاليف التسويق على الوظائف (مراكز التكلفة التسويقية.
4- تحميل تكاليف الوظائف (مراكز التكلفة) التسويقية على المنتجات المباعة.

4.1. القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس، إن المرجع الآتي يعد قراءة إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليه والاستفادة منه قدر الإمكان نظراً لاتصاله المباشر بموضوعات هذه الوحدة:

الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء، ص (51- 89)

2. قياس وتحميل تكاليف التسويق على وحدات النشاط البيعي.

تمر عملية قياس عناصر تكاليف التسويق وتحميلها على وحدات النشاط البيعي (الوحدات المباعة) بعدة خطوات بدءاً بحصر تلك العناصر وتحديد مبالغها فتبويبها ومن ثم تخصيصها وتوزيعها على الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية وأخيراً تحميلها على المنتجات المباعة، وفيما يلي توضيح موجز لتلك الخطوات:

2 . 1 الخطوة الأولى: حصر عناصر تكاليف التسويق: Marketing Costs limitation

في الغالب يتكون النشاط التسويقي في المنشأة أو في أي فرع من فروعها (المناطق الجغرافية) من عدة وظائف يمكن تبويبها على سبيل المثال في: وظيفة تخزين الإنتاج التام أو السلع الجاهزة للبيع ووظيفة الإعلان والترويج ووظيفة التعبئة والتغليف ووظيفة الشحن والتوزيع ووظيفة البيع المباشر

ووظيفة الائتمان والتحصيل ووظيفة البحوث والدراسات التسويقية اللازمة لتنشيط المبيعات بالإضافة إلى وظيفة الإدارة العامة للتسويق التي تتولى إدارة وتوجيه كافة الوظائف التسويقية والإشراف عليها.

ويرتبط بكل وظيفة من هذه الوظائف العديد من بنود التكاليف، وبهدف تحديد نصيب الوحدات المباعة من تكاليف كل وظيفة تسويقية فإن الخطوة الأولى لتحقيق ذلك تتمثل في حصر بنود تكاليف التسويق وقياس التكلفة الفعلية لكل بند من واقع السجلات والدفاتر التكاليفية، كما أنه يمكن قياس بنود هذه التكاليف مقدماً بعد دراسة سلوكها باستخدام الأسلوب التقديري أو باستخدام أسلوب التكاليف المعيارية وذلك لتفادي الانتظار إلى نهاية الفترة التكاليفية ومايرتبط بها من المزيد من الوقت للقياس والتحليل، وستقتصر عملية حصر بنود تكاليف التسويق في هذه الوحدة على استخدام الأسلوب الفعلي والأسلوب التقديري.

وفيما يأتي بيان موجز لأسلوبي القياس الفعلي والتقديري:

2 . 1 . 1 الأسلوب الفعلي: Actual Style

وفقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد مبالغ بنود تكاليف التسويق من واقع السجلات والدفاتر التكاليفية التي تعكس القيم الفعلية لتكاليف التسويق التي حدثت خلال الفترة التكاليفية، ورغم اتسام هذا الأسلوب بالبساطة إلا أنه يعاب عليه الحاجة إلى الانتظار إلى نهاية الفترة التكاليفية وحتى حدوث كافة بنود تكاليف التسويق الخاصة بتلك الفترة، الأمر الذي ينتج عنه تأخر عملية حصر وقياس تكاليف التسويق وبالتالي تأخر تقديم بيانات وتقارير تكاليف التسويق، بالإضافة إلى ذلك عدم إسهام هذا الأسلوب في إحكام الرقابة على عناصر تكاليف التسويق وتقييم الأداء بسبب الاعتماد على التكاليف الفعلية وما قد تحتويه من ضياع وإسراف.

نشاط



قم بزيارة إحدى المنشآت الصناعية أو التجارية القريبة من منزلك وتعرف على بنود تكاليف التسويق من واقع سجلاتها.

2 . 1 .2 الأسلوب التقديري: Estimate Style

تتم عملية التقدير مقدماً في بداية الفترة التكاليفية وذلك بتعديل بنود تكاليف التسويق التي وقعت في الفترة أو الفترات الماضية بالزيادة أو النقص وفقاً للمتغيرات والظروف الحالية المحيطة بالمنشأة وظروف الحال التي من المتوقع أن تسود في المستقبل وهو الفترة موضع تقدير قيم بنود

تكاليفها التسويقية ، ويمكن أن يتم التقدير لفترة مقبلة قد تكون شهر أو ربع سنة أو نصف سنة أو سنة كاملة ومن ثم تقسيم قيم هذه البنود المقدرة على فترات زمنية قصيرة كأن تكون شهرية مثلاً.

وعادة ما يقوم فريق متكامل ومتخصص من إدارة حسابات التكاليف وإدارة التسويق بالإضافة إلى الاستعانة ببعض الخبراء لوضع التقديرات لإجمالي تكلفة كل بند من بنود تكاليف التسويق استناداً إلى بيانات الماضي وظروف الحال القائمة والظروف التي من المتوقع أن تسود في المستقبل.

وبناءً على ذلك يتضح أن تكاليف التسويق التقديرية هي التكاليف المحددة مسبقاً لكل بند تكلفة كل على حدة أو لكل وظيفة تسويقية أو لحجم النشاط البيعي ككل والذي من المتوقع أن يسود في المستقبل وتتحدد هذه التكاليف بناءً على التقدير الشخصي للقائم بعملية التقدير بالاستناد إلى بيانات الماضي.

و يتم تحديد التكاليف التقديرية وفقاً للخطوات الآتية:

أ. حصر بنود تكاليف التسويق.

ب. تحديد التكلفة التسويقية الفعلية التي حدثت في الماضي لكل بند من بنود تكاليف التسويق والاستعانة بتلك البيانات التاريخية كأساس للتقدير.

ج. صقل البيانات التاريخية بالخبرة والتوقعات والحكم الشخصي للقائمين بعملية التقدير من المعنيين بشئون التكاليف والتسويق في المنشأة للوصول إلى التكاليف التقديرية لكل بند من بنود تكاليف التسويق.

والجدول الآتي يوضح نموذجاً لكيفية وضع تقديرات عناصر تكاليف التسويق.

جدول (4 . 1)

نموذج وضع تقديرات عناصر تكاليف التسويق

عناصر تكاليف تسويقية	التكاليف الفعلية لسنة 2011م	أسباب التعديل	التعديلات		التكاليف التقديرية لسنة 2012م	التكلفة التقديرية الشهرية
			(+)	(−)		
● إيجار المخازن						
● مرتبات العاملين بالمخازن						
● التأمين على مباني المخازن						
● التأمين على الإنتاج في المخازن						
● إهلاك معدات المناولة						
● إهلاك مباني المخازن (إذا كانت المخازن مملوكة للمنشأة)						
● التحميل (الحمالة)						
● مرتبات ومكافآت العاملين في قسم الإعلان						
● مكافآت العاملين بقسم الإعلان						
● تكاليف العينات						
● تكاليف الكاتالوجات						
● تكاليف الإعلان في الجرائد						
● تكاليف الإعلان في المجلات						
● تكاليف الإعلان في تلفزيون						
● تكاليف الإعلان في الإذاعة						
● تكاليف الإعلان بشكل ملصقات						
● مواد التعبة والتغليف الخاصة						
● مواد التعبئة والتغليف العامة						
● مواد التعبئة والتغليف.						
● أجور العاملين في التعبئة والتغليف.						
● مكافآت العاملين في قسم التعبئة والتغليف.						
● المياه والكهرباء.						
● إهلاك آلات التعبئة والتغليف						
● مرتبات الموزعين						
● مكافآت الموزعين						
● نفقات سفر الموزعين						
● تكاليف إرجاع المبيعات						

عناصر تكاليف تسويقية	التكاليف الفعلية لسنة 2011م	أسباب التعديل	التعديلات (+)	التعديلات (−)	التكاليف التقديرية لسنة 2012م	التكلفة التقديرية الشهرية
●وقود وزيوت سيارات نقل المبيعات						
●مصروفات صيانة سيارات نقل المبيعات						
●إهلاك سيارات نقل المبيعات						
●مرتبات البائعين						
●مكافآت البائعين						
●عمولة البائعين						
●إهلاك مباني معارض البيع						
●مرتبات موظفي رقابة الائتمان						
●مكافآت موظفي رقابة الائتمان						
●مرتبات مندوبي التحصيل						
●مكافآت مندوبي التحصيل						
●عمولة مندوبي التحصيل						
●مرتبات موظفي قسم بحوث السوق						
●مكافآت موظفي قسم بحوث السوق						
●مكافآت الخبراء والمستشارين						
●مرتبات العاملين في الإدارة العامة للتسويق.						
●مكافآت العاملين في الإدارة العامة للتسويق.						
●المياه.						
●الإضاءة.						
●الأدوات الكتابية والمطبوعات						
●الإهلاكات						
●التلفون						
●غير ذلك						
الإجمالي						

وبالرغم من تميز الأسلوب التقديري بتفاديه بعض عيوب الأسلوب الفعلي، إلاّ أنه يؤخذ عليه الاعتماد بشكل أساسي على بيانات الماضي وإجراء بعض التعديلات عليها للوصول تقديرات إجمالي تكلفة كل بند من بنود تكاليف التسويق للفترات التكاليفية المستقبلية بدون إتباع الأساليب العلمية والدراسات والتجارب المعملية لتحديد بنود التكاليف الأمر الذي يترتب عليه محدودية هذا

الأسلوب في مجالات دقة تحديد قيم بنود التكاليف وإحكام الرقابة عليها وسلامة تقييم الأداء بسبب الاعتماد في تقديرها على بيانات الماضي التي قد تحتوي على جوانب ضياع أو إسراف وتبذير.

وبناءً على ذلك يمكن القول أن التكاليف التقديرية تعتبر سياسة إدارية لقياس التكلفة مقدماً تمكن من سرعة الوصول إلى تكلفة المنتج من تكاليف التسويق والتكاليف الصناعية بهدف تحديد الأسعار مسبقاً وخاصة لأغراض المناقصات والعطاءات، ولاتعتبر التكاليف التقديرية أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء نظراً لاحتوائها على جوانب الإسراف والتبذير بسبب الاعتماد في تقديرها على التكاليف التاريخية والخبرة والحكم الشخصي للقائمين بعملية التقدير.

2 . 2 الخطوة الثانية: تبويب عناصر تكاليف التسويق Marketing Costs Classification

بعد حصر أنواع بنود التكاليف التسويقية وتحديد مبلغ كل بند فإن الخطوة الثانية تتمثل في تبويب تلك البنود وفق أسس معينة لتخدم الغرض من التبويب.

2 . 2 . 1 مفهوم تبويب عناصر التكاليف:

ينصرف معنى تبويب التكاليف إلى تصنيف (فرز) عناصر التكاليف المختلفة إلى مجموعات متشابهة ومتجانسة وفقاً لخصائص معينة وباستخدام طرائق تبويب محددة وبشكل يتفق مع الغرض من التبويب.

وهناك عدة طرائق لتبويب عناصر تكاليف التسويق ويأتي وجود طرائق متعددة لتبويب عناصر تكاليف التسويق نتيجةً للآتي:

أ. تنوع وتعدد احتياجات الإدارة (استخدامات داخلية) إلى المعلومات اللازمة لمساعدتها في قياس تكاليف وحدات الإنتاج المباعة أو الخدمات المقدمة من عناصر تكاليف التسويق.

ب.مساعدة الإدارة في القيام بمختلف وظائفها، فالطابع التحليلي والتفصيلي لعناصر التكاليف أهم سمة من سمات محاسبة التكاليف وذلك بهدف توفير بيانات ملائمة لتلبية احتياجات الإدارة لأغراض قياس وضبط عناصر التكاليف ولأغراض التخطيط واتخاذ القرارات المختلفة.

ج.وجود عدة طرائق لقياس وتحميل التكاليف (المباشرة، المتغيرة، المستغلة، الكلية) حيث تتطلب كل طريقة من هذه الطرائق تبويباً معيناً لعناصر التكاليف.

2 . 2 . 2 طرائق تبويب عناصر تكاليف التسويق

يمكن تبويب عناصر تكاليف التسويق باستخدام طرائق مختلفة وبالشكل الذي يتفق مع الغرض من التبويب ويلائم الطريقة المتبعة في قياس وتحميل التكاليف على المنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، وعلى ذلك يمكن تبويب عناصر تكاليف التسويق بواحدة أو أكثر من طرائق التبويب الملخصة في الشكل الآتي:

شكل (4 . 1)



الطريقة الأولى: التبويب النوعي (الطبيعي):

وفيه يتم تصنيف تكاليف التسويق حسب طبيعة عنصر التكلفة، إذ لا تخرج عناصر تكاليف التسويق عن الأنواع الثلاثة الآتية:

أ. **المواد التسويقية**: وتشمل كافة المواد المتعلقة بالنشاط التسويقي في المنشأة، مثل مواد التعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم، والأدوات الكتابية والمطبوعات، ووقود وزيوت وسائل النقل.

ب. **الأجور التسويقية**: وتشمل كافة أجور ومكافآت العاملين في النشاط التسويقي في المنشأة.

ج. **المصاريف التسويقية الأخرى**: وتشمل كافة المصاريف التسويقية المتعلقة بالنشاط التسويقي في المنشأة بخلاف المواد والأجور التسويقية، مثل إهلاكات الأصول الثابتة وإيجارات المباني والمياه والكهرباء والتلفون ... وغير ذلك.

الطريقة الثانية: التبويب على أساس الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية (التبويب الوظيفي):

وفقاً لهذا التبويب يتم ربط بنود تكاليف التسويق بالوظائف (الأنشطة) التسويقية في المنشأة، بهدف تحديد تكلفة كل وظيفة تسويقية، وبشكل يمكن من إحكام الرقابة على عناصر التكاليف والسعي إلى خفضها والحد من الإسراف والضياع فيها، بالإضافة إلى تقييم أداء العاملين في كل وظيفة تسويقية، إذ يتم وفق هذا الأساس اعتبار كل وظيفة تسويقية تمثل مركز تكلفة يختص بنشاط معين ويخضع لرقابة وإشراف أحد المسؤولين عنه بهدف تطبيق مبدأ المساءلة وتحقيق الرقابة.

وعلى أي حال يجري وفقاً لهذا الأساس تبويب عناصر تكاليف التسويق على مستوى وظائف النشاط التسويقي للمنشأة (إذا كان نشاطها التسويقي يتمثل في منطقة تسويقية واحدة) أو على مستوى مختلف الوظائف التسويقية لكل منطقة تسويقية (إذا كان النشاط التسويقي للمنشأة يتكون من عدة مناطق تسويقية) إلى المجموعات الآتية:

أ-تكاليف وظيفة أو مركز تخزين الإنتاج التام: Costs of Storing Center (Job)

تشمل تكاليف وظيفة أو مركز تخزين الإنتاج التام جميع عناصر تكاليف تخزين ومناولة المنتجات منذ وصولها إلى المخازن حتى بيعها للعملاء أو نقلها للمتاجر التابعة للصانع أو البائع وكافة الأعباء المتعلقة بوظيفة التخزين، وعلى ذلك فهي تشمل بنود التكاليف الآتية:

- ✓مرتبات العاملين بالمخازن.
- ✓التأمين على مباني المخازن.
- ✓التأمين على الإنتاج في المخازن.
- ✓إهلاك معدات المناولة.
- ✓إهلاك مباني المخازن.
- ✓التحميل (الحمالة).
- ✓الإضاءة والمياه.
- ✓التلفون.
- ✓غير ذلك.

ب-تكاليف وظيفة أو مركز الإعلان والترويج:

Costs of Advertising & Promotion Center (Job)

تضم تكاليف وظيفة أو مركز الإعلان والترويج بنود التكاليف الآتية:

- ✓مرتبات العاملين في قسم الإعلان.
- ✓مكافآت العاملين في قسم الإعلان.
- ✓تكاليف العينات.
- ✓تكاليف الكاتالوجات.
- ✓تكاليف الإعلان في وسائل الإعلان المختلفة (جرائد- مجلات- إذاعة-تلفزيون- ملصقات- موقع المنشأة على الإنترنت).
- ✓المياه والكهرباء.
- ✓غير ذلك.

ج-تكاليف وظيفة أو مركز التعبئة والتغليف: Costs of Packaging Center (Job)

وتحتوي على بنود التكاليف الآتية:

- ✓مواد التعبة والتغليف الخاصة.
- ✓مواد التعبئة والتغليف العامة.
- ✓أجور العاملين في التعبئة والتغليف.
- ✓مكافآت العاملين في قسم التعبئة والتغليف.
- ✓الأدوات الكتابية.
- ✓المياه والكهرباء.
- ✓إهلاك الأصول.
- ✓غير ذلك.

د-تكاليف وظيفة أو مركز الشحن والتوزيع:

Costs of Traffic & Distribution Center (Job)

وتتمثل في بنود التكاليف الآتية:

- ✓مرتبات الموزعين.
- ✓مكافآت الموزعين.
- ✓نفقات السفر.
- ✓تكاليف إرجاع المبيعات.
- ✓وقود وزيوت وسائل النقل.
- ✓مصروفات صيانة وسائل النقل.
- ✓ إهلاك وسائل النقل.
- ✓غير ذلك.

ه-تكاليف وظيفة أو مركز البيع المباشر: Costs of Direct Selling Center (Job)

وتشمل بنود التكاليف الآتية:

- ✓مرتبات البائعين.
- ✓مكافآت البائعين.
- ✓عمولة البائعين.
- ✓مصروفات انتقال البائعين.
- ✓إهلاك مباني معارض البيع.
- ✓مصروفات الأدوات المكتبية.
- ✓الإضاءة المياه.
- ✓التلفون.
- ✓غير ذلك.

و-تكاليف وظيفة أو مركز الائتمان والتحصيل:

Costs of Credit & Collection Center (Job)

وتشمل بنود التكاليف الآتية:

- ✓مرتبات موظفي رقابة الائتمان.
- ✓مكافآت موظفي رقابة الائتمان.
- ✓مرتبات مندوبي التحصيل.
- ✓مكافآت مندوبي التحصيل.
- ✓عمولة مندوبي التحصيل.
- ✓الإضاءة والمياه.
- ✓التلفون.
- ✓غير ذلك.

ز- **تكاليف وظيفة أو مركز الدراسات التسويقية:**

Costs of Marketing Studies Center (Job)

وتشمل بنود التكاليف الآتية:

- ✓مرتبات موظفي قسم بحوث السوق.
- ✓مكافآت موظفي قسم بحوث السوق.
- ✓مكافآت الخبراء والمستشارين.
- ✓الإضاءة والمياه.
- ✓التلفون.
- ✓غير ذلك.

ح- **تكاليف الإدارة العامة للتسويق:**

Costs of general Management of marketing

وتشمل عناصر التكاليف الآتية:

- ✓مرتبات العاملين في الإدارة العامة للتسويق.
- ✓مكافآت العاملين.
- ✓إهلاكات الأصول.
- ✓الإضاءة والمياه.
- ✓التلفون.
- ✓غير ذلك.

وتتسم طريقة التبويب على أساس الوظائف أو مركز **التكلفة التسويقية بعدة مزايا هي:**

أ. تمكّن من قياس التكاليف على مستوى كل وظيفة (أو مركز تكلفة) من وظائف وأنشطة المنشأة التسويقية.

ب. تحقيق رقابة على عناصر التكاليف بحسب الوظائف التسويقية في المنشأة.

ومع ذلك يوجه إلى هذه الطريقة في التبويب الانتقادات الآتية:

أ. لا تساعد على تحديد تكلفة الوحدات المباعة أو الخدمات المقدمة من تكاليف التسويق بشكل دقيق بسبب عدم التفرقة بين المباشر وغير المباشر وبين المتغير والثابت من عناصر التكاليف.

ب. لا تحقق رقابة فعالة على عناصر تكاليف التسويق لعدم الفصل بين تكاليف التسويق المتغيرة والثابتة.

ج. لا تفيد لأغراض التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى قصير أو متوسط أو طويل الأجل نظراً لعدم الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وكذا عدم تمييز تكاليف التسويق الثابتة المستغلة عن تلك الثابتة غير المستغلة.

نشاط

قم بالتعرف على الوظائف التسويقية في المنشأة التي زرتها في النشاط السابق وبوِّب بنود التكال

الطريقة الثالثة: التبويب وفقاً لعلاقة عناصر التكاليف بوحدة النشاط التسويقي:

المعيار الأساسي لتبويب عناصر التكاليف وفقاً لهذه الطريقة هو العلاقة السببية بين عنصر التكلفة وبين وحدة النشاط التسويقي (الوحدة المباعة أو الخدمة المقدمة)، إذ وفقاً لهذه الطريقة يتم ربط عناصر التكاليف بوحدة النشاط النهائي فإذا وجدت علاقة سببية مباشرة بين عنصر التكلفة وبين الوحدة المباعة أو الخدمة المقدمة فإن ذلك العنصر يعتبر مباشراً على الوحدة المباعة أو الخدمة المقدمة، أما إذا لم توجد علاقة مباشرة فإن ذلك العنصر يعتبر غير مباشر، ووفقاً لهذا الأساس يتم تبويب عناصر تكاليف التسويق إلي تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة (مع ملاحظة إمكانية أن يتم التبويب إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة بحسب الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية على مستوى كل منطقة جغرافية وذلك إذا كان النشاط التسويقي للمنشأة يتوزع في عدة مناطق جغرافية والتي يعتبر كل منها مركزاً تسويقاً)، وعموماً تأخذ عناصر تكاليف التسويق وفقاً لهذه الطريقة في التبويب المجموعات الآتية:

المجموعة الأولى: تكاليف التسويق المباشرة: Direct Marketing Costs

هي عناصر التكاليف التي يمكن تخصيصها بصورة مباشرة للوحدات المباعة أو الخدمات المقدمة، وبقول آخر هي التي يمكن ربطها مباشرة بسلعة مباعة معينة أو بخدمة محددة على أساس أن تلك السلعة أو الخدمة هي المتسببة بشكل مباشر بحدوث عنصر التكلفة التسويقي، وتشمل تكاليف التسويق المباشرة على سبيل المثال مايأتي:

- تكاليف مواد التعبئة والتغليف المتعلقة بالوحدات المباعة من منتج معين أو سلعة بحد ذاتها.
- تكاليف نقل المنتجات في حالة نقل كل منتج على حده.
- التأمين على الوحدات المنقولة من منتج معين أو سلعة بحد ذاتها.
- تكاليف الدعاية والإعلان الخاصة بمنتج معين في حالة الإعلان عن كل منتج على حدة.
- التكاليف الأخرى التي يمكن تخصيصها بصورة مباشرة للوحدات المباعة.

المجموعة الثانية: تكاليف التسويق غير المباشرة: Indirect Marketing Costs

هي بنود التكاليف التي لايمكن ربطها بشكل مباشر بسلعة مباعة معينة أو بخدمة مقدمة محددة، بمعنى آخر لايمكن تخصيصها بصورة مباشرة للوحدات المباعة من منتج معين أو لخدمات مقدمة من نوع محدد، فهي تكاليف مشتركة بين المنتجات أو الوحدات المباعة أو المناطق الجغرافية أو الخدمات المقدمة، ومن أمثلة تكاليف التسويق غير المباشرة ما يأتي:

- تكاليف تخزين المنتجات التامة من رواتب وأجور ومكافآت وإيجارات ومصاريف مياه وكهرباء وتأمين على المخازن وإهلاك وغير ذلك.
- تكاليف مواد التعبئة والتغليف المتعلقة بأكثر من منتج من المنتجات أو السلع المباعة.
- تكاليف نقل المنتجات في حالة استخدام وسيلة نقل لنقل أكثر من منتج.
- التأمين على الوحدات المنقولة في حالة استخدام وسيلة نقل لنقل أكثر من منتج.
- تكاليف الدعاية والإعلان في حالة الحملات الإعلانية للإعلان عن أكثر من منتج.
- التكاليف الأخرى التي لا يمكن تخصيصها بصورة مباشرة على وحدات مباعة بحد ذاتها من منتج معين أو على خدمات مقدمة من نوع محدد.

وفي ضوء ماتقدم يمكن القول أن دقة تبويب التكاليف إلى مباشر وغير مباشر تتوقف على دقة تحديد العلاقة السببية بين عنصر التكلفة والوحدة المباعة أو الخدمة المقدمة، إلا أنه في كثيراً من الأحيان يصعب تحديد هذه العلاقة لذا يتم الاسترشاد بالمعايير الآتية للتفرقة بين بنود تكاليف التسويق المباشرة وغير المباشرة:

- سهولة التمييز بالعين المجردة لعنصر التكلفة، فإذا كان من السهل تمييز عنصر التكلفة التسويقي في الوحدات المباعة فإن ذلك العنصر يعتبر عنصر تكلفة مباشر.
- سهولة التخصيص المالي لعنصر التكلفة، بمعنى إذا كان عنصر التكلفة التسويقي يخص منتج مباع معين أو حدث هذا العنصر بسبب سلعة مباعة معينة أو منتج معين أو خدمة محددة فإن عنصر التكلفة يعتبر مباشر على ذلك المنتج أو تلك السلعة أو الخدمة المقدمة وبالتالي يخصص بند التكلفة على ذلك المنتج أو تلك السلعة أو الخدمة، أما إذا كان من الصعب نسبة عنصر التكلفة إلى منتج بحد ذاته أو خدمة مقدمة معينة فإن بند التكلفة يعتبر غير مباشر.

وتتميز هذه الطريقة في التبويب بعدة مزايا هي:

أ. تساعد البيانات التكاليفية الناتجة عن استخدام هذه الطريقة في قياس تكاليف الوحدات المباعة من تكاليف التسويق المباشرة وغير المباشرة في ظل الطريقة المباشرة لقياس وتحميل التكاليف.

ب. تساعد في الرقابة على عنصر التكاليف المباشرة ولكن بشكل غير محكم.

وبالرغم تلك المزايا فإنه يوجَّه إلى هذه الطريقة العديد من الانتقادات منها:

أ. لا تحقق هدف أحكام الرقابة على عناصر التكاليف لأنها لم تفصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة بمعنى لم تميِّز بين التكاليف المباشرة المتغيرة والتكاليف غير المباشرة المتغيرة، والتكاليف غير المباشرة الثابتة.

ب. لا تقدم البيانات والتكاليف المبوبة وفقاً لهذه الطريقة أي مساعدة للإدارة في مجال التخطيط ورسم السياسات السعرية في المدى قصير أو متوسط أو طويل الأجل لعدم التمييز بين كل من التكاليف المتغيرة، الثابتة المستغلة والثابتة غير المستغلة.

تدريب (1)

أظهرت سجلات منشأة الزاهر الصناعية بنود تكاليف التسويق الآتية عن شهر يناير 2011م:

1,080,000 مرتبات عاملين، 60,000 إيجار مخازن الإنتاج التام، 80,000 مكافآت العاملين في مخازن الإنتاج التام، 3,000 إهلاك المعدات، 1,500 إهلاك وسائل الشحن والتوزيع، 42,000 إهلاك أثاث النشاط التسويقي، 60,000 أدوات كتابية ومطبوعات، 240,000 وجبات غذائية للعاملين في النشاط التسويقي، 70,000 مواد تغليف وحزم (20,000 ريال منها خاصة بالمنتج أ، 15,000 ريال بالمنتج ب، 10,000 ريال بالمنتج ج)، 36,000 عمولة بائعين (10,000 ريال تخص المنتج أ، 18,000 ريال المنتج ب، 8,000 ريال المنتج ج)، 100,000 إعلانات تلفزيونية (16,000 ريال منها إعلانات خاصة للمنتج أ، 15,000 ريال للمنتج ب، 14,000 ريال للمنتج ج)، 60,000 عمولة المحصلين، 35,000 إضاءة، 20,000 مصاريف تلفون إدارة التسويق، 12,000 مياه، 23,000 وقود وزيوت باص نقل العاملين في النشاط التسويقي، 16,500 إهلاك باص نقل العاملين في النشاط التسويقي ، 90,000 وقود وزيوت وسائل الشحن والتوزيع، 25,000 أجور تحميل منتجات من المخازن، 7,500 صيانة وسائل الشحن والتوزيع، 140,000 مكافأة خبراء ومستشاري دراسات تسويقية.

المطلوب: تبويب بنود تكاليف التسويق بحسب علاقتها بوحدة المبيعات.



الطريقة الرابعة: التبويب وفقاً لعلاقة عناصر التكاليف بحجم النشاط التسويقي ككل:

يرتبط هذا التبويب بطاقة المنشأة التسويقية (مثلاً: حجم المبيعات ككل) ويتطلب هذا التبويب دراسة سلوك بنود التكاليف وتحديد التكاليف التي تتغير بتغير حجم المبيعات والتكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم المبيعات، إذ وفقاً لهذه الطريقة يتم تبويب عناصر التكاليف على أساس العلاقة السببية – سواءً كانت مباشرة أو غير مباشرة – بين عناصر التكاليف وحجم النشاط البيعي ككل، فهذه الطريقة تهتم بحجم النشاط البيعي ككل وليس بالتكلفة التي يمكن تخصيصها على وحدة مباعة.

وينجم عن إتباع هذه الطريقة تبويب عناصر تكاليف التسويق إلى مجموعتين هما:

المجموعة الأولى: تكاليف التسويق المتغيرة: Variable Marketing Costs

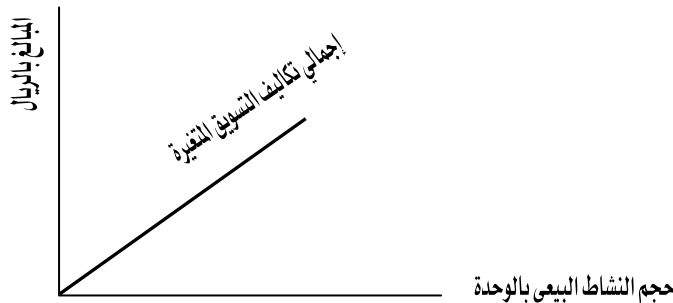
تضم هذه المجموعة عناصر التكاليف التي تتغير طردياً مع التغير في حجم المبيعات، فهي تشمل عناصر التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التقلبات في حجم النشاط البيعي زيادة أو نقصان وتسلك معه سلوكاً مماثلاً وبنفس الاتجاه زيادةً أو نقصاناً، مثل تكاليف مواد اللف والحزم وعمولة وكلاء البيع وتكاليف التحصيل وتكاليف شحن ونقل المبيعات، والإعلانات الخاصة.

وتنقسم هذه المجموعة إلى:

أ.عناصر تكاليف متغيرة بنسبة 100٪: هي عناصر التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط البيعي وبنفس معدل تغير حجم النشاط وبنفس الاتجاه، وتعتبر التكاليف المباشرة متغيرة بنسبة 100٪، وبالتالي فإن هذه التكاليف هي تكاليف التسويق التي توجد مع حدوث المبيعات وتختفي باختفائها، وتعد التكاليف المباشرة تكاليفاً متغيرة بنسبة 100٪، ويمكن إيضاح العلاقة بين هذا النوع من التكاليف المتغيرة وبين حجم النشاط بيانياً على النحو الآتي:

شكل (2 . 4)

علاقة تكاليف التسويق المتغيرة بنسبة 100٪ بحجم النشاط البيعي



ويجب ملاحظة **أن** التكاليف المتغيرة بمعدل 100٪ تتناسب تناسباً طردياً في مجموعها مع حجم النشاط زيادة ونقصاناً لذا يتميز متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو المباعة بالثبات بغض النظر عن مستوى حجم النشاط البيعي، وبذلك فإن متوسط تكلفة الوحدة من هذه التكاليف يرتبط بعلاقة ثابتة مع مستوى حجم النشاط، ويمكن إيضاح العلاقة بين تكلفة الوحدة من تكاليف التسويق المتغيرة بنسبة 100٪ وبين حجم النشاط البيعي بيانياً على النحو الآتي:

شكل (4 . 3)

علاقة تكلفة الوحدة من تكاليف التسويق

المتغيرة بنسبة 100 ٪ بحجم النشاط البيعي



ب.تكاليف متغيرة بنسبة أقل من 100٪: هي تكاليف تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط ولكن بمعدل تغير أقل من معدل تغير حجم النشاط، بقول آخر تشمل عناصر التكاليف التي تتغير إذا تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس نسبة تغير حجم النشاط فمثلاً: إذا زاد حجم النشاط بنسبة 50٪ فإنها تزيد مثلاً بنسبة 40٪.

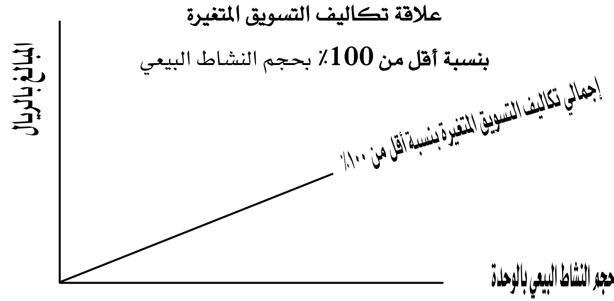
وبصفة عامة تشمل هذه الفئة عناصر تكاليف التسويق غير المباشرة التي تتغير بمعدل أقل من معدل تغير حجم النشاط، مثل مواد التعبئة والتغليف التي تستخدم لأكثر من سلعة في آن واحد (أكياس علاقي مثلاً) تزيد تكاليفها بزيادة كميات المبيعات وتنقص بنقصانها ولكن ليس بنفس النسبة.

ويمكن إيضاح العلاقة بين هذه التكاليف وحجم النشاط البيعي بيانياً على النحو الوارد في الشكل الآتي:

شكل (4 . 4)

علاقة تكاليف التسويق المتغيرة

بنسبة أقل من 100٪ بحجم النشاط البيعي



وتتميز التكاليف المتغيرة بنسبة أقل من 100٪ بأنها تتغير مع كل تغير في حجم النشاط زيادة أو نقصاناً ولكن بمعدل أقل من معدل التغير في حجم النشاط، بمعنى تزيد أو تنقص مع كل زيادة أو نقص في حجم النشاط البيعي ولكن ليس بنفس نسبة زيادة أو نقصان حجم النشاط البيعي.

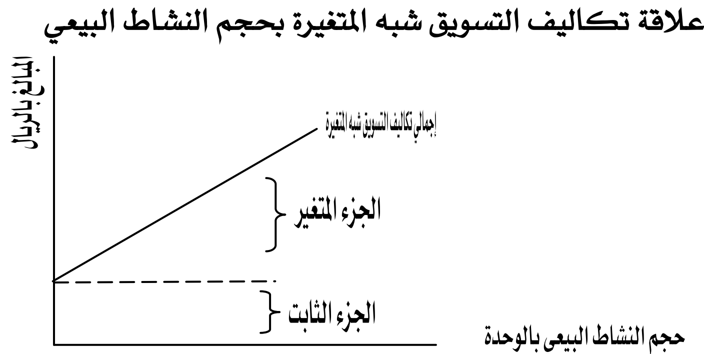
ج -عناصر تكاليف التسويق شبه المتغيرة Semi-Variable Costs

تضم بنود التكاليف التي تتغير مع تغيرات حجم النشاط ولكن بنسبة أقل من نسبة تغير عناصر التكاليف المتغيرة، وذلك لاحتوائها على جزء كبير متغير وآخر صغير ثابت لا يتلاشى مع توقف النشاط كلياً، فتكلفة صيانة آلات تغليف المبيعات من أمثلة تكاليف التسويق شبه المتغيرة عندما يوجد جزء ثابت يدفع بصرف النظر عن كمية الوحدات المباعة خلال الفترة هو تكاليف الصيانة الدورية لتلك الآلات ولكن الجزء الآخر الغالب هو الجزء المتغير المتمثل في تكاليف الصيانة الناجمة عن الأعطال أثناء التشغيل وسير العمل اليومي.

ويمكن إيضاح العلاقة بين تكاليف التسويق شبه المتغيرة وحجم النشاط البيعي بيانياً على النحو الآتي:

شكل (4 . 5)

علاقة تكاليف التسويق شبه المتغيرة بحجم النشاط البيعي



وتتميز تكاليف التسويق شبه المتغيرة بالآتي:

-تتألف من جزء كبير متغير يتغير مع تغير حجم النشاط وآخر صغير ثابت يتم تحمله أو إنفاقه بغض النظر عن حجم النشاط البيعي ولا يتلاشى مع توقف النشاط البيعي كلياً.

-الثبات النسبي لمتوسط تكلفة الوحدة من التكاليف شبه المتغيرة.

المجموعة الثانية: تكاليف التسويق الثابتة: Fixed Marketing Costs

قبل بيان طبيعة تكاليف التسويق الثابتة، نبين المقصود بمفهوم مدى النشاط ومفهوم حجم النشاط وعلى النحو الآتي:

إذ يقصد بمدى النشاط التسويقي تلك الفئة من أحجام النشاط التسويقي بحيث تعبر بداية الفئة عن الحد الأدنى لحجم النشاط وتعبر نهاية الفئة عن الحد الأقصى لحجم النشاط، وعلى ذلك يختلف مفهوم مدى معين من النشاط عن مفهوم حجم معين من النشاط، إذا يضم الأول كافة أحجام النشاط التي تقع ضمن حده الأدنى وحده الأقصى، بينما يعبر مفهوم حجم معين من النشاط عن ذلك الحجم المحدد من النشاط الذي يقع ضمن مدى النشاط، فمثلاً :

توقعت إحدى المنشآت في خطتها البيعية لشهر أكتوبر 2010م أن حجم مبيعاتها من المنتج س لايقل عن 2,000 وحدة ولن يتجاوز 3,000 وحدة، وبافتراض أن مبيعات المنشأة الفعلية من المنتج س خلال ذلك الشهر بلغت: 2,800 وحدة فإن:

مدى النشاط البيعي للمنشأة من المنتج س هو : 2,000 وحدة - 3,000 وحدة.

حجم النشاط البيعي للمنشأة من المنتج س هو: 2,800 وحدة

جدير بالتنويه أنه يمكن التعبير عن مدى وحجم النشاط بعدد من وحدات المبيعات أو عدد العاملين أو بالمساحة أو بعدد الصفقات أو غير ذلك من مقاييس التعبير المناسبة.

وبعد أن بينا المقصود بمدى النشاط وحجم النشاط، نعود لبيان طبيعة التكاليف الثابتة، فتكاليف التسويق الثابتة هي عناصر تكاليف التسويق التي لا تتغير في مجملها مهما تغير حجم النشاط (مثل التغيرات في حجم المبيعات) وإنما يظل إجمالي مبلغها ثابت في حدود طاقة تسويقية معينة، بمعنى أنها لا تظل ثابتة ثباتاً مطلقاً في مجموعها مع التغيرات المطلقة في حجم النشاط البيعي وإنما تظل ثابتة في ظل مدى معين من النشاط التسويقي (كأن تظل ثابتة إذا كان حجم المبيعات يقع ضمن المدى من صفر وحدة إلى 1,000 وحدة) ، وبعد ذلك إذا انتقل حجم النشاط البيعي من مدى معين إلى المدى الذي يليه (مثل انتقال حجم المبيعات إلى أكثر من 1,000 وحدة (أي أصبح واقع

ضمن المدى من 1,001 وحدة إلى 2,000 وحدة) فإن مبلغ تلك التكاليف يزيد عما كان عليه، كما يجب ملاحظة أن التكاليف الثابتة لا تتلاشى مع توقف النشاط كلية.

وفي الغالب ترتبط التكاليف الثابتة بمرور الزمن أكثر من ارتباطها بحجم النشاط البيعي، ومن أمثلة تكاليف التسويق الثابتة: مرتبات العاملين بالأقسام والوظائف التسويقية المختلفة بما في ذلك مرتبات المشرفين على البائعين وكذلك تشمل إيجارات المباني والمعارض والمخازن وإهلاك سيارات نقل المبيعات وإهلاك المباني والمعدات والآلات وإهلاكات كافة الأصول الثابتة المستخدمة في النشاط التسويقي.

وبصفة عامة تتسم تكاليف التسويق الثابتة بالعديد من الخصائص منها:

- الثبات في المدى قصير الأجل فقط وعند أحجام النشاط التسويقي التي تقع ضمن مدى معين من النشاط التسويقي وإذا انتقل حجم النشاط البيعي من مدى معين إلى المدى الذي يليه فإن التكاليف الثابتة تزيد ولا تظل ثابتة.
- ترتبط التكاليف الثابتة عادةً بمرور الزمن وليس بحجم النشاط لذلك أحياناً تسمى هذه التكاليف بالتكاليف الزمنية.
- يرتبط متوسط تكلفة الوحدة المباعة من التكاليف الثابتة بعلاقة عكسية مع التغيرات في حجم النشاط، فإذا زاد حجم المبيعات يقل نصيب الوحدة المباعة من التكاليف الثابتة والعكس بالعكس.
- تعد التكاليف الثابتة التسويقية من عناصر التكاليف غير الخاضعة لرقابة المستويات الإدارية التنفيذية في النشاط التسويقي وإنما تخضع لرقابة وسيطرة وتحكم المستويات الإدارية العليا.

ومن زاوية علاقة تكاليف التسويق الثابتة بأحجام النشاط التسويقي الواقعة ضمن مدى محدد وعلاقة تلك التكاليف بمديات حجم النشاط نجد أن هناك نوعان من هذه التكاليف هما:

أ-تكاليف التسويق الثابتة ثباتاً مطلقاً:

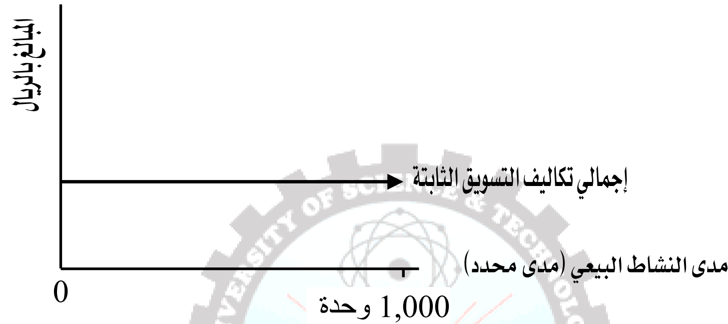
هي عناصر تكاليف التسويق التي تظل ثابتة ثباتاً مطلقاً ولا تتغير مع أي تغيرات تحدث في حجم النشاط ضمن مدى محدد من النشاط، فمثلاً إذا كان مدى النشاط التسويقي لإحدى المنشآت في إحدى الفترات (من صفر وحدة : 1,000 وحدة مبيعات) فإنه عند عدم بيع أي وحدة وجد أن تكاليف التسويق الثابتة بلغت 150,000 ريال، وأيضاً إذا تمثل حجم المبيعات عند أي رقم من وحدة

واحدة إلى 1,000 وحدة فإن تكاليف التسويق الثابتة تظل 150,000 ريال، ولهذا يقال أن معدل تغير هذه التكاليف يساوي صفر.

ويمكن التعبير عن العلاقة بين هذا النوع من التكاليف وحجم النشاط البيعي بيانياً على النحو الوارد في الشكل الآتي:

شكل (4 . 6)

علاقة التكاليف الثابتة ثباتاً مطلقاً بحجم النشاط البيعي



وتتسم التكاليف الثابتة ثباتاً مطلقا بالعديد من الخصائص منها:

- يرتبط إجمالي هذه التكاليف مع حجم الوحدات المباعة بعلاقة ثابتة وبغض النظر عن تغير حجم النشاط البيعي زيادة أو نقصاناً طالما أن التغير في حجم النشاط لايتجاوز الحد الأقصى لمدى النشاط المحدد.
- يرتبط نصيب الوحدة المباعة من هذه التكاليف مع حجم (كمية) الوحدات المباعة بعلاقة عكسية، إذ يزيد نصيب الوحدة المباعة من هذه التكاليف كلما قل حجم النشاط والعكس بالعكس.

ب-تكاليف التسويق شبه الثابتة Semi-Fixed Costs

تمثل عناصر تكاليف التسويق التي يظل مبلغها ثابت في مجموعه (لايزيد أو ينقص) طالما بقي حجم النشاط البيعي ضمن أحجام مدى معين وبعد ذلك تتدرج هذه التكاليف من مستوى معين (مبلغ أو قيمة معينة) إلى مستوى أعلى إذا انتقل حجم النشاط من مدى معين للنشاط البيعي إلى المدى الذي يليه، كما أن تغيرها لايشترط أن يكون بمعدل ثابت مع كل تغير في حجم النشاط من حجم معين إلى حجم آخر يقع ضمن مدى أعلى من مدى النشاط الحالي، ولكنها تتدرج زيادة من مستوى معين

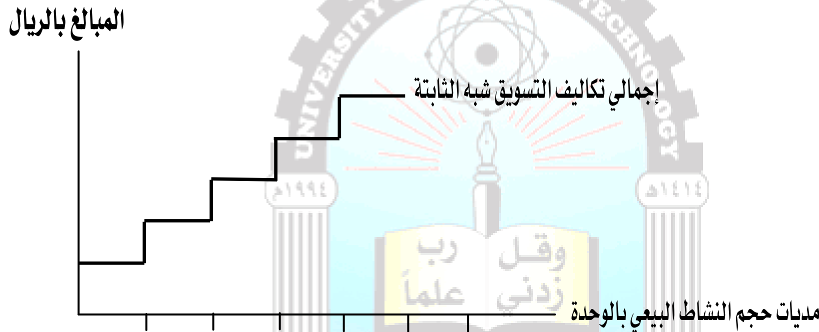
(مبلغ أو قيمة معينة) إلى مستوى آخر كلما انتقل حجم النشاط من مدى معين إلى مدى آخر، لذلك يطلق عليها مصطلح التكاليف الثابتة المتدرجة أو السلمية.

ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف مرتبات المشرفين على البائعين، إذ يبقى عدد هؤلاء المشرفين ثابت في ظل عدد وطاقة البائعين الحاليين، أما في حالة زيادة الطاقة البيعية وتطلب ذلك توظيف بائعين جدد وترافق مع ذلك توظيف مشرفين إضافيين فإن تكاليف مرتبات المشرفين تزيد تبعاً لذلك.

ويمكن التعبير عن علاقة التكاليف شبه الثابتة بمديات حجم النشاط البيعي بيانياً كما في الشكل الآتي:

شكل (4 . 7)

علاقة التكاليف شبه الثابتة بمديات النشاط البيعي



وتتميز تكاليف التسويق شبه الثابتة بالعديد من الخصائص منها:

- تتألف من جزء صغير متغير يتغير مع تغير حجم النشاط من مدى معين إلى مدى آخر، وجزء آخر كبير ثابت يتم تحمله أو إنفاقه بغض النظر عن حجم النشاط البيعي ولا يتلاشى مع توقف النشاط كلياً.
- الثبات ضمن مدى معين للنشاط والتدرج من قيمة معينة إلى قيمة أعلى كلما انتقل حجم النشاط من مدى معين إلى المدى الذي يليه.
- تذبذب متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف شبه الثابتة زيادة مع انخفاض حجم النشاط البيعي ونقصاناً مع زيادة حجم النشاط البيعي .

تدريب (2)

بافتراض بيانات التدريب (1) المتعلق ببنود تكاليف التسويق التي أظهرتها سجلات منشأة السعادة عن شهر يناير 2011م.

المطلوب: تبويب بنود تكاليف التسويق بحسب علاقتها بحجم المبيعات.

الطريقة الخامسة: تبويب تكاليف التسويق وظيفياً ووفقاً لعلاقة عناصر التكاليف بوحدة النشاط وبحجم النشاط البيعي ككل.

تعتبر هذه الطريقة أفضل طرائق التبويب لكونها تجمع أسس عديدة لأكثر من طريقة من طرائق التبويب وبذلك تتلافى العيوب الموجهة للطرائق السابقة وعلى الأخص طريقة التبويب على أساس الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية فحسب، إذ ترى هذه الطريقة أن طريقة تبويب عناصر التكاليف على أساس الوظائف التسويقية غير كافية ويتطلب الأمر تعزيزها بالتمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل وظيفة وكذلك فصل المتغير منها عن الثابت، وسنعتمد هذه الطريقة في التبويب في الخطوات القادمة المتعلقة بتخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق وتحميلها على الوحدات المباعة، وبوجه عام يتم وفقاً لهذه الطريقة تبويب عناصر تكاليف التسويق وظيفياً بحسب الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية، بحيث يتم فرز بنود تكاليف التسويق إلى مجموعات تضم كل مجموعة بنود التكاليف التفصيلية التي ترتبط بكل وظيفة تسويقية، كأن يتم تبويب بنود تكاليف التسويق إلى مجموعات بحسب الوظائف التسويقية مثل: تكاليف تخزين المنتجات التامة، تكاليف الإعلان والترويج، تكاليف التعبئة والتغليف، تكاليف الشحن والتوزيع، تكاليف البيع المباشر، تكاليف الائتمان والتحصيل، تكاليف الدراسات والبحوث التسويقية، تكاليف الإدارة العامة للتسويق، وبذلك يتم فصل تكاليف كل وظيفة تسويقية وتجميعها في تلك الوظيفة واعتبار كل وظيفة تمثل مركز تكلفة تسويقي، أي يتم تبويب التكاليف إلى:

أ. تكاليف وظيفة (مركز) تخزين الإنتاج التام.

ب. تكاليف وظيفة (مركز) الإعلان والترويج.

ج. تكاليف وظيفة (مركز) التعبئة والتغليف.

د. تكاليف وظيفة (مركز) النقل والتوزيع.

ه. تكاليف وظيفة (مركز) البيع المباشر.

و.تكاليف وظيفة (مركز) الائتمان والتحصيل.

ز.تكاليف وظيفة (مركز) الأبحاث والدراسات التسويقية.

وفضلاً عن ذلك يتم تبويب بنود تكاليف كل وظيفة أو مركز تكلفة تسويقي بحسب علاقة بنود تكاليفه بوحدة نشاط ذلك المركز من خلال التمييز بين عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالإضافة إلى التمييز بين المتغير منها والثابت وفقاً لعلاقة عناصر تكاليف كل مركز تكلفة بحجم نشاطه ككل والذي قد يقاس ذلك الحجم من النشاط بإجمالي المساحة المستخدمة لتخزين الإنتاج التام أو كمية المبيعات أو عدد الوحدات المنقولة أو عدد الصفقات ... وغير ذلك من المقاييس المناسبة وبحسب طبيعة نشاط كل مركز تكلفة تسويقي أو وظيفة تسويقية.

وتأسيساً على ماتقدم يمكن تلخيص بيانات تبويب عناصر تكاليف التسويق وفقاً لهذا الأساس كما في النموذج المبين في الجدول الآتي:

جدول (4 . 2)

تبويب عناصر تكاليف التسويق وظيفياً

وبحسب علاقتها بوحدة النشاط وبحجم النشاط البيعي ككل

عناصر التكاليف	وظيفة/مركز تخزين الإنتاج التام		وظيفة/مركز الإعلان والترويج		وظيفة/مركز التعبئة والتغليف		وظيفة/مركز البيع المباشر		وظيفة/مركز	إجمالي
	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة		
أولاً: تكاليف تسويق مباشرة:										
إجمالي التكاليف المباشرة										
ثانياً: تكاليف تسويق غير مباشرة:										

إجمالي تكاليف التسويق غير المباشرة										
إجمالي تكاليف التسويق										

2 . 3 الخطوة الثالثة: تخصيص وتوزيع عناصر تكاليف التسويق

يتم في هذه الخطوة تخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق مع مراعاة تحليلها وبحسب احتياجات الإدارة، ومن الطبيعي أن يختلف التحليل وفقاً لظروف المنشأة وطبيعة المنتجات والسياسات التسويقية المتبعة وكذلك وفقاً للهدف من التحليل بغرض تقديم المعلومات اللازمة لأغراض قياس عناصر التكاليف وإحكام الرقابة عليها وتقييم الأداء والمساعدة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات التسويقية، إذ قد يتم تحليل بنود التكاليف التسويقية بحسب المناطق الجغرافية (مناطق البيع) أو بحسب الوظائف (مركز التكلفة) التسويقية في كل منطقة بيع أو بحسب فئات العملاء، مع الأخذ في الاعتبار إمكانية أن يتم تخصيص وتوزيع بنود تكاليف الخدمات التسويقية بحسب مناطق البيع وفي ذات الوقت بحسب الوظائف التسويقية (مراكز التكلفة التسويقية) في كل منطقة وذلك تمهيداً لتحميلها على الوحدات المباعة بغرض قياس تكلفة وحدات المبيعات من عناصر تكاليف التسويق.

وقبل تناول الطرائق الممكنة لتحليل وعرض بيانات بنود تكاليف التسويق وتخصيصها وتوزيعا يتطلب الأمر أن نميِّز بين مفهوم تخصيص عناصر التكاليف وبين مفهوم توزيعها وعلى النحو الآتي:

2 . 3 . 1 مفهوم تخصيص عنصر التكلفة ومفهوم توزيع عنصر التكلفة:

يقصد بمفهوم تخصيص عنصر التكلفة Cost Allocation اعتبار عنصر التكلفة يخص منتجاً بحد ذاته أو وظيفة تسويقية معينة (مركز تكلفه تسويقي) أو منطقة تسويقية معينة.

أما مفهوم توزيع عنصر التكلفة Cost Distribution فيعني توزيع عنصر التكلفة باستخدام أنسب الأسس للتوزيع وذلك على أكثر من منطقة تسويقية أو وظيفة تسويقية أو منتج لكون بند التكلفة يخص أكثر من منطقة تسويقية أو وظيفة أو منتج.

2 . 3 . 2 طرائق تحليل وتخصيص وتوزيع عناصر تكاليف التسويق :

لاشك أن تبويب عناصر التكاليف ينبغي أن يخدم عملية تحليل بنود تكاليف التسويق، ونبين فيما يلي الطرائق الممكنة لتحليل وتخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق:

الطريقة الأولى: تخصيص وتوزيع عناصر تكاليف التسويق جغرافياً:

يتم تحليل وتوزيع تكاليف الخدمات التسويقية جغرافياً حسب المناطق التسويقية عندما يكون نشاط المنشأة التسويقي مكوناً من عدة مناطق تسويقية لما لهذا التحليل من مزايا منها:

أ. تحديد عناصر تكاليف كل منطقة تسويق جغرافية دون غيرها من المناطق الأخرى، فمثلا في كل منطقة إدارة فرعية عبارة عن مسؤول وعدد من الموظفين والبائعين وبالتالي يمكن تحميل مرتباتهم ومكافأتهم مباشرة على المنطقة. وكذلك عمولات البيع ونفقات المخازن الفرعية والإعلان المحلي ومصروفات اللف والتعبئة، بالإضافة إلي تكلفة نقل وشحن السلع من المركز الرئيسي إلي هذه المنطقة.

ب. سهولة تحديد نصيب كل منطقة من الخدمات التسويقية المقدمة لها من الإدارة العامة للتسويق الكائنة في المركز الرئيسي.

ج. الوصول إلي تقييم أداء سليم وموضوعي للعاملين في كل منطقة وكذلك تحديد نتيجة النشاط من ربح وخسارة وعلى مستوى كل منطقة على حدة مما يساعد على إحكام الرقابة على المناطق المختلفة.

د. مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط التسويقي ولكل منطقة مثل فتح فروع جديدة مثلا بمنطقة معينة أو تصفية أحد الفروع.

أما تكاليف الخدمات التسويقية التي تشترك فيها أكثر من منطقة كتكلفة إدارة التسويق المركزية وإيجار المخازن المركزية والإعلانات العامة والاشتراك في المعارض فإنه يصعب تحميلها على منطقة معينة بذاتها ومن ثم فإنها توزع على المناطق وفقا لأسس توزيع عادلة، والنموذج الآتي يوضح مثالاً لكيفية تخصيص التكاليف التسويقية المرتبطة بكل منطقة وتوزيع التكاليف التسويقية غير المباشرة المشتركة بين كافة المناطق بما فيها تكاليف الخدمات التسويقية المقدمة لها من المركز الرئيسي وذلك على مناطق التسويق الجغرافية:

جدول (4 . 3)

تكاليف التسويق التي يتم تخصيصها مباشرة على المناطق التسويقية

بند التكلفة	التخصيص
●مخازن فرعية	مباشرة على المنطقة
●مرتبات ومكافآت مدير الفرع والعاملين	مباشرة على المنطقة
●الإعلان المحلي	مباشرة على المنطقة
●مصروفات اللف	مباشرة على المنطقة
●مصروفات مياه وكهرباء وتلفون كل منطقة	مباشرة على المنطقة
●نقل وشحن السلع من المركز الرئيسي	مباشرة على المنطقة
	مباشرة على المنطقة

جدول (4 . 4)

أسس توزيع تكاليف التسويق على المناطق التسويقية

بند التكلفة	أساس التوزيع
●تكلفة الإدارة العامة للتسويق المركزية	قيمة المبيعات كل منطقة
●الإعلان العام	قيمة المبيعات كل منطقة
●مصروفات التحصيل	عدد العملاء لكل منطقة
●مصروفات أخرى متنوعة	قيمة المبيعات لكل منطقة

الطريقة الثانية: تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف حسب الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية

يعتبر هذا التحليل الأكثر ملاءمة فوفقاً لهذا الأساس يتم تحليل عناصر تكاليف التسويق (لاسيما غير المباشرة لكونها تمثل الجزء الغالب من هذه التكاليف) بحسب وظائف النشاط التسويقي أو مراكز التكلفة التسويقية في المنشأة بحيث تنسب لكل وظيفة (أو مركز تكلفة تسويقي) عناصر التكاليف المرتبطة بها، أما تكاليف التسويق المباشرة فتحمل مباشرة على المنتجات المباعة، وبعد ذلك يتم تحليل بنود تكاليف التسويق غير المباشرة إلى مجموعات تضم كل مجموعة بنود التكاليف التفصيلية التي ترتبط بالوظيفة التسويقية ذات الصلة، ولاشك أن تبويب بنود تكاليف التسويق وظيفياً المبين في موضع سابق من هذه الوحدة يتسق مع هذا النوع من التحليل

ويخدم أغراضه، كما أن اعتبار كل وظيفة تسويقية تمثل مركز تكلفة تسويقي سيسهل مهمة تخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق، إذ يتطلب هذا المستوى من التحليل (تحليل وتخصيص وتوزيع عناصر التكاليف حسب الوظائف التسويقية) الآتي:

أ. دراسة العلاقة بين بنود التكلفة المختلفة وعلاقتها بكل منتج من المنتجات وذلك لتحديد عناصر التكاليف التي ترتبط بالمنتجات المباعة بعلاقة مباشرة وتحميل تلك العناصر مباشرة على المنتجات من خلال الجدول الآتي:

جدول (4 . 5)

كشف تحميل تكاليف التسويق المباشرة على المنتجات المباعة

البيان	المنتجات				إجمالي
	أ	ب	ج	د	
مواد تعبئة وتغليف خاصة					
عمولة مبيعات					
مكافآت بائعين					
إعلانات خاصة					
غير ذلك من تكاليف تسويق مباشرة					
إجمالي التكاليف المباشرة					

ب. دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة وبين وظائف النشاط التسويقي التي تعبر عن مراكز التكلفة، مثل وظيفة التخزين والإعلان والترويج والنقل والشحن والتوزيع والبيع المباشر. وغير ذلك، وفي هذه الحالة فإن عنصر التكلفة غير المباشر قد يخص مركز تكلفة تسويقي معين فيتم تخصيصه على ذلك المركز أو قد يخص أكثر من مركز تكلفة تسويقي فيتم توزيعه على مراكز التكلفة التسويقية المستفيدة وفقاً لأساس توزيع مناسب، وفيما يلي بعض الأسس التي يمكن الاسترشاد بها لتوزيع عناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة على الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية المستفيدة:

جدول (4 . 6)

أسس توزيع عناصر تكاليف التسويق غير المباشرة

على الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية المستفيدة

بند التكلفة التسويقي	أساس التوزيع بحسب الترتيب
الإضاءة	قراءة عداد كل مركز أو وظيفة تسويقية أو عدد اللمبات إذا كانت متساوية القوة أو عدد اللمبات مرجحة بقوتها في حالة اختلاف قوة اللمبات أو المساحة
إيجار المباني	المساحة
إهلاك المباني	قيمة مباني كل قسم أو وظيفة تسويقية أو المساحة
المياه	قراءة عداد كل مركز أو وظيفة تسويقية أو عدد العاملين
الأدوات المكتبية والمطبوعات	بالتخصيص على كل وظيفة حسب قيمة الأدوات المكتبية المنصرفة لكل وظيفة تسويقية أو عدد أوامر الصرف
إهلاك المعدات	قيمة المعدات
وجبات غذائية	عدد العاملين
التأمين على المباني	قيمة مباني كل مركز أو وظيفة تسويقية أو المساحة
إهلاك ووقود وزيوت وصيانة وسائل نقل عاملين	عدد العاملين
راتب مدير عام التسويق والعاملين في إدارته وكافة التكاليف الأخرى ذات الصلة	تخصص على مركز الإدارة العامة للتسويق أما في حالة عدم وجود مركز تكلفة بهذا الاسم فتوزع على أساس عدد العاملين في كل مركز أو وظيفة تسويقية

مثال (4 . 1):

الآتي تفاصيل البيانات الإحصائية وبيانات بنود التكاليف المستخرجة من سجلات منشأة الوحدة الصناعية الذي يتكون نشاطها التسويقي في المركز الرئيسي من عدة وظائف تسويقية يمثل كل منها مركز تكلفة لتسويق ثلاثة منتجات هي أ ، ب ، ج وذلك عن شهر يناير 2010م:

أولاً: بعض البيانات التكاليفية والبيانات الإحصائية لمراكز التكلفة التسويقية:

الوظائف التسويقية (مراكز التكلفة)	مرتبات العاملين	قيمة المعدات ووسائل الشحن والتوزيع (بالريال)	عدد العاملين	المساحة م2	عدد اللمبات (متساوية القوة)	قيمة الأثاث (بالريال)	عدد أوامر الصرف
تخزين الإنتاج التام	100,000	360,000	2	200	20	620,000	2
الإعلان والترويج	200,000		4	50	5	120,000	2
التعبئة والتغليف	70,000	180,000	2	40	6	80,000	4
الشحن والتوزيع	90,000	4,800,000	3	120	11	120,000	2
البيع المباشر	140,000		4	80	7	100,000	4
الائتمان والتحصيل	80,000		2	60	6	100,000	2
الدراسات التسويقية	160,000		4	70	7	140,000	1
الإدارة العامة للتسويق	240,000		3	80	8	400,000	3

ثانياً: بيانات أخرى لبنود التكاليف (المبالغ بالريال)

60,000 إيجار مخازن الإنتاج التام، 80,000 مكافآت العاملين في مخازن الإنتاج التام، ؟ إهلاك المعدات (10٪ سنوياً قسط ثابت)، ؟ إهلاك وسائل الشحن والتوزيع (20٪ سنوياً قسط ثابت)، 42,000 إهلاك أثاث النشاط التسويقي، 120,000 أدوات كتابية ومطبوعات (40٪ تخص الإدارة العامة للمنشأة، 10٪ تخص إدارة الإنتاج)، 300,000 وجبات غذائية للعاملين في النشاط التسويقي والإنتاجي (يعمل في أقسام الإنتاج 6 عمال)، 70,000 مواد تغليف وحزم (20,000 ريال منها خاصة بالمنتج أ ، 15,000 ريال بالمنتج ب، 10,000 ريال بالمنتج ج)، 36,000 عمولة مبيعات مناصفة بين البائعين المباشرين والموزعين (10,000 ريال تخص المنتج أ ، 18,000 ريال المنتج ب، 8,000 ريال

المنتج ج)، 100,000 إعلانات تلفزيونية (16,000 ريال منها إعلانات خاصة للمنتج أ، 15,000 ريال للمنتج ب، 14,000 ريال للمنتج ج)، 60,000 عمولة المحصلين، 70,000 إضاءة (20٪ تخص الإدارة العامة للمنشأة، 30٪ تخص النشاط الإنتاجي)، 20,000 مصاريف تلفون إدارة التسويق، 17,500 مياه (يعمل في الإدارة العامة للمنشأة 5 أفراد)، 33,000 وقود وزيوت باص نقل العاملين في المنشأة (مدير عام المنشأة ومدير التسويق بسيارات خاصة)، 16,500 إهلاك باص نقل العاملين، 90,000 وقود وزيوت وسائل الشحن والتوزيع، 25,000 أجور تحميل منتجات من المخازن، 7,500 صيانة وسائل الشحن والتوزيع، 140,000 مكافأة مستشاري دراسات تسويقية.

المطلوب: إعداد كشف تخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق غير المباشرة بحسب الوظائف (مراكز التكلفة) التسويقية في منشأة الوحدة الصناعية.

الحـل:

جدول (4 . 7)

كشف تخصيص وتوزيع تكاليف

التسويق غير المباشرة على مراكز التكلفة التسويقية

البيان	الوظائف التسويقية (مراكز التكلفة التسويقية)								إجمالي	أساس التوزيع
	تخزين الإنتاج التام	الإعلان والترويج	التعبئة والتغليف	الشحن والتوزيع	البيع المباشر	الائتمان والتحصيل	الدراسات التسويقية	الإدارة العامة للتسويق		
مرتبات عاملين	100,000	200,000	70,000	90,000	140,000	80,000	160,000	240,000	1,080,000	بالتخصيص
إيجار مخازن الإنتاج التام	60,000								60,000	بالتخصيص
مكافآت عاملين في مخازن إنتاج التام	80,000								80,000	بالتخصيص
إهلاك معدات	3,000		1,500						4,500	10٪ من قيمة المعدات

البيان	الوظائف التسويقية (مراكز التكلفة التسويقية)								إجمالي	أساس التوزيع
	تخزين الإنتاج التام	الإعلان والترويج	التعبئة والتغليف	الشحن والتوزيع	البيع المباشر	الائتمان والتحصيل	الدراسات التسويقية	الإدارة العامة للتسويق		
إهلاك وسائل الشحن والتوزيع				80,000					80,000	بالتخصيص
إهلاك أثاث	15,500	3,000	2,000	3,000	2,500	2,500	3,500	10,000	42,000	قيمة الأثاث
أدوات كتابية ومطبوعات	6,000	6,000	12,000	6,000	12,000	6,000	3,000	9,000	60,000	أوامر الصرف
وجبات غذائية	20,000	40,000	20,000	30,000	40,000	20,000	40,000	30,000	240,000	عدد العاملين
مواد تغليف وحزم غير مباشرة			25,000						25,000	بالتخصيص
إعلانات عامة		55,000							55,000	بالتخصيص
عمولة محصلين						60,000			60,000	بالتخصيص
إضاءة	10,000	2,500	3,000	5,500	3,500	3,000	3,500	4,000	35,000	عدد اللمبات
م. تلفون								20,000	20,000	بالتخصيص
م. مياه	1,000	2,000	1,000	1,500	2,000	1,000	2,000	1,500	12,000	عدد العاملين
وقود وزيوت باص نقل العاملين	2,000	4,000	2,000	3,000	4,000	2,000	4,000	2,000	23,000	عدد العاملين
إهلاك باص نقل العاملين	1,000	2,000	1,000	1,500	2,000	1,000	2,000	1,000	11,500	عدد العاملين
وقود وزيوت وسائل شحن وتوزيع				90,000					90,000	بالتخصيص
أجور تحميل	25,000								25,000	بالتخصيص
صيانة وسائل				7,500					7,500	بالتخصيص

البيان	الوظائف التسويقية (مراكز التكلفة التسويقية)								إجمالي	أساس التوزيع
	تخزين الإنتاج التام	الإعلان والترويج	التعبئة والتغليف	الشحن والتوزيع	البيع المباشر	الائتمان والتحصيل	الدراسات التسويقية	الإدارة العامة للتسويق		
الشحن والتوزيع										
مكافأة مستشاري دراسات تسويقية							140,000		140,000	بالتخصيص
إجمالي التكاليف غير المباشرة	323,500	314,500	137,500	318,000	206,000	175,500	358,000	317,500	2,150,500	

2 . 4 الخطوة الرابعة: تحميل تكاليف التسويق على المنتجات (الوحدات المباعة):

تهدف هذه الخطوة إلى إيجاد العلاقة بين تكاليف التسويق ووحدات التكلفة من خلال تحميل تكاليف مختلف الوظائف التسويقية على وحدات المنتجات المباعة، وذلك بهدف:

أ.تحديد نصيب كل منتج من تكلفة الخدمات التسويقية.

ب.تحديد أرباح المنتجات كل على حده.

ج.مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الخاصة بالنشاط التسويقي مثل قرارات التسعير.

ولتحقيق ذلك يتطلب الأمر في هذه الخطوة:

أ.تحميل عناصر تكاليف التسويق المباشرة على المنتجات المباعة كل بما يخصه وفق ماتم بيانه نظرياً في الجدول (4 . 5).

ب. تحميل إجمالي تكاليف التسويق غير المباشرة في كل مركز تكلفة تسويقي على المنتجات المباعة مع إمكانية التمييز بين المتغير منها والثابت، إذ أنه قد يتم تحميل تكاليف كل مركز تكلفة تسويقي على المنتجات المباعة كل على حده من خلال تحديد معدل تحميل يتم حسابه وفق أساس مناسب لكل مركز تكلفة تسويقي، أو من خلال معدل تحميل واحد لتحميل مجموع تكاليف مراكز التكلفة التسويقية كافة على الوحدات المباعة.

وعل أية حال هناك العديد من الطرائق التي يمكن استخدام إحداها لتحميل تكاليف التسويق غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات أو السلع المباعة، ومن تلك الطرائق:

2 . 4 . 1 طريقة معدل تحميل مستقل لكل مركز تكلفة تسويقي:

تقوم هذه الطريقة على تحميل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة كل على حدة وذلك على المنتجات المباعة، ويتطلب تطبيق هذه الطريقة توفر بيانات إحصائية ومالية عن كل منتج من منتجات المنشأة، وذلك لتحديد معدل التحميل المناسب لتحميل تكاليف كل مركز تكلفة تسويقي على الوحدات المباعة من كل منتج.

ويتحدد أساس التحميل المناسب في ضوء علاقة نشاط مركز التكلفة التسويقي بالوحدات المباعة، وبقول آخر يتحدد أساس التحميل المناسب بناءً على الخدمة التي تستفيدها الوحدات المباعة من مركز التكلفة التسويقي، أو بناءً على تسبب الوحدات المباعة في حدوث تكاليف مركز التكلفة التسويقي، فعلى سبيل المثال يمكن استخدام المساحة المخصصة لكل منتج في مخازن الإنتاج التام أساساً لتحميل تكاليف مركز تخزين الإنتاج التام على الوحدات المباعة من كل منتج، واستخدام عدد صفقات بيع المنتجات أو قيمة المبيعات من كل المنتجات كأساس لتوزيع تكاليف مركز الائتمان والتحصيل، واستخدام المساحة الإعلانية لكل منتج كأساس لتحميل تكاليف مركز الإعلان (بخلاف الإعلانات الخاصة) على المنتجات المباعة .... وهكذا، أما إذا لم تكن العلاقة واضحة بين مركز التكلفة التسويقي والوحدات المباعة فإنه يمكن استخدام قيمة مبيعات كل منتج كأساس لتحميل تكاليف مركز التكلفة التسويقي على المنتجات المباعة.

ويمكن الاسترشاد بما هو وارد في الجدول الآتي لتحديد الأساس الذي يمكن استخدامه في تحديد معدل تحميل تكاليف كل مركز تكلفة تسويقي على الوحدات المباعة:

جدول (4 . 8)

أسس تحميل تكاليف التسويق غير المباشرة

لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة

تكاليف مركز	أساس التحميل
تخزين الإنتاج التام	المساحة المخصصة لتخزين كل نوع من أنواع المنتجات
الشحن والتوزيع	على أساس وزن أو حجم أو عدد وحدات كل منتج أو على أساس حجم أو عدد وحدات كل منتج مرجحة بالحجم في حالة اختلاف حجم الوحدة من منتج لآخر
التعبئة واللف والحزم	على أساس عدد الوحدات مرجحة بالحجم أو عدد وحدات أو وزن أو حجم المبيعات أو قيمتها بالنسبة لبقية مواد التعبئة واللف والحزم المتعلقة بأكثر من منتج
الإعلان والترويج	بقية تكاليف مركز الإعلان: على أساس المساحة الإعلانية أو قيمة المبيعات لكل منتج
البيع المباشرة	على أساس قيمة مبيعات كل منتج أو على أساس تحليل وقت مندوبي البيع على المنتجات.
الائتمان والتحصيل	عدد الصفقات أو قيمة مبيعات كل منتج
الدراسات التسويقية	عدد الدراسات التسويقية لكل منتج أو قيمة مبيعات كل منتج أو عدد وحدات المبيعات من كل منتج
الإدارة العامة للتسويق	قيمة مبيعات كل منتج

ويتضح مماورد في الجدول السابق أن بعض أسس التحميل عبارة عن مقاييس كمية والبعض الآخر في صورة قيم مالية، وعلى ذلك تنقسم معدلات التحميل التي يمكن استخدامها لتحميل تكاليف كل مركز تكلفة تسويقي على الوحدات المباعة من كل منتج إلى معدلات تحميل كمية ومعدلات تحميل مالية، وفيما يلي توضيح موجز لكل منها في مجموعتين:

المجموعة الأولى: معدلات التحميل الكمية

وفقاً لهذه المجموعة يتم استخدام أسس كمية في تحديد قيمة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة، مثل استخدام المساحة أو عدد الوحدات المخزنة أو عدد الوحدات المخزنة مرجحة بالحجم أو الأحجام أو الأوزان أو عدد صفقات المبيعات... وغير ذلك كأساس (أساس التحميل) لتحديد قيمة معدل التحميل ، وعلى ذلك فإن:

معدل التحميل = (إجمالي تكاليف مركز التكلفة التسويقي) / (أساس التحميل) **= ....ريال/م^{2} أو وحدة أو م^{3} أو كيلو أو طن أو صفقة أو...**

ومع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية استخدام معدل تحميل للتكاليف المتغيرة وآخر للثابتة وعلى النحو الآتي:

معدل تحميل التكاليف المتغيرة = (**إجمالي التكاليف المتغيرة لمركز التكلفة التسويقي**) / (**أساس التحميل**)

= ....ريال/م^{2} أو وحدة أو م^{3} أو كيلو أو طن أو صفقة أو..

معدل تحميل التكاليف الثابتة= (**إجمالي التكاليف الثابتة لمركز التكلفة التسويقي**) / (**أساس التحميل**)

= ....ريال/م^{2} أو وحدة أو م^{3} أو كيلو أو طن أو صفقة أو..

ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من المنتجات المباعة من تكاليف التسويق غير المباشرة في كل مركز من مراكز التكلفة التسويقية على النحو الآتي:

نصيب الوحدات المباعة من كل منتج = معدل التحميل × المساحة التي شغلها أو عدد وحداته أو وزنه أو عدد صفقاته أو .....غير ذلك.

المجموعة الثانية: معدلات التحميل المالية

تقوم هذه المجموعة على استخدام أساس مالي هو قيمة مبيعات المنتجات المباعة في تحديد قيمة معدلات تحميل تكاليف التسويق غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة، وعلى ذلك فإن:

معدل التحميل = **إجمالي تكاليف مركز التكلفة التسويقي** / **قيمة مبيعات المنتجات المباعة** =....ريال/ريال مبيعات

مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية استخدام معدل تحميل للتكاليف المتغيرة وآخر للثابتة وعل النحو الآتي:

معدل تحميل التكاليف المتغيرة = **إجمالي التكاليف المتغيرة لمركز التكلفة التسويقي** / **إجمالي قيمة مبيعات المنتجات** =...ريال/ريال مبيعات

معدل تحميل التكاليف الثابتة= **إجمالي التكاليف الثابتة لمركز التكلفة التسويقي** / **إجمالي قيمة مبيعات المنتجات** =...ريال/ريال مبيعات

ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من المنتجات المباعة من تكاليف كل مركز من مراكز التكلفة التسويقية وعلى النحو الآتي:

نصيب الوحدات المباعة من كل منتج = معدل التحميل × قيمة مبيعات كل منتج.

مثال (4 . 2):

باعتماد نتائج الإجابة على المثال (4. 1) المقدم سابقاً في خطوة تخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق على مراكز التكلفة التسويقية، ومع الأخذ في الاعتبار مايخص كل منتج من المنتجات الثلاثة من التكاليف المباشرة المتمثلة في مواد التعبئة والتغليف الخاصة وعمولة المبيعات والإعلانات الخاصة، وبالإضافة إلى ذلك علمت الآتي:

أ.بلغ معدل التغير في تكاليف التسويق غير المباشرة 40٪.

ب. تم استخراج البيانات الإحصائية الآتية من سجلات منشأة الوحدة الصناعية المتعلقة بالمنتجات أ ، ب ، ج عن شهر يناير 2010م:

البيـــان	المنتجات		
	أ	ب	ج
قيمة المبيعات بالريال	10,000,000	12,000,000	12,000,000
عدد الوحدات المباعة	2,000	4,000	2,000
المساحة التخزينية م^2 لكل منتج	100	200	200
حجم وحدة كل منتج م^3	2,5	1,5	2
عدد الصفقات	3	3	4
الطاقة البيعية القصوى بالوحدة	2,500	5,000	2,210

المطلوب: تحميل تكاليف التسويق على المنتجات الثلاثة مع الأخذ بعين الاعتبار كل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف الآتية:

أ. طريقة التكاليف الكلية ب. طريقة التكاليف المتغيرة ج. طريقة التكاليف المستغلة.

الحــــل:

أ.وفقاً لطريقة التكاليف الكلية

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 9)

كشف تحميل تكاليف التسويق المباشرة على المنتجات

تكاليف التسويق المباشرة	المنتجات			إجمالي تكاليف التسويق	أساس التحميل
	أ	ب	ج		
مواد تغليف وحزم خاصة	20,000	15,000	10,000	45,000	مباشرة على المنتجات
عمولة مبيعات	10,000	18,000	8,000	36,000	مباشرة على المنتجات
إعلانات خاصة	16,000	15,000	14,000	45,000	مباشرة على المنتجات
إجمالي	**46,000**	**48,000**	**32,000**	126,000	

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة: وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 10)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات			إجمالي تكاليف التسويق	أساس التحميل
	أ	ب	ج		
تخزين الإنتاج التام	64,700	129,400	129,400	323,500	المساحة التخزينية
الإعلان والترويج	92,500	111,000	111,000	314,500	قيمة المبيعات
التعبئة والتغليف	45,833	55,000	36,667	137,500	**الوحدات المباعة مرجحة بالحجم**
الشحن والتوزيع	106,000	127,200	84,800	318,000	**الوحدات المباعة مرجحة بالحجم**
البيع المباشر	60,588	72,706	72,706	206,000	قيمة المبيعات
الائتمان والتحصيل	52,650	52,650	70,200	175,500	عدد الصفقات
الدراسات التسويقية	105,294	126,353	126,353	358,000	قيمة المبيعات
الإدارة العامة للتسويق	93,382	112,059	112,059	317,500	قيمة المبيعات
إجمالي	620,947	786,368	743,185	2,150,500	

ب.وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة: وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 11)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات ت . م			قائمة الدخل ت.ث			إجمالي تكاليف التسويق	أساس التحميل
	أ	ب	ج	أ	ب	ج		
تخزين الإنتاج التام	25,880	51,760	51,760	38,820	77,640	77,640	323,500	المساحة التخزينية
الإعلان والترويج	37,000	44,400	44,400	55,500	66,600	66,600	314,500	قيمة المبيعات
التعبئة والتغليف	18,333	22,000	14,667	27,500	33,000	22,000	137,500	الوحدات المباعة مرجحة بالحجم
الشحن والتوزيع	42,400	50,880	33,920	63,600	76,320	50,880	318,000	الوحدات المباعة مرجحة بالحجم
البيع المباشر	24,235	29,082	29,082	36,353	43,624	43,624	206,000	قيمة المبيعات
الائتمان والتحصيل	21,060	21,060	28,080	31,590	31,590	42,120	175,500	عدد الصفقات
الدراسات التسويقية	42,118	50,541	50,541	63,176	75,812	75,812	358,000	قيمة المبيعات
الإدارة العامة للتسويق	37,353	44,824	44,824	56,029	67,235	67,235	317,500	قيمة المبيعات
إجمالي	248,379	314,547	297,274	372,568	471,821	445,911	2,150,500	
يشير الرمز ت . م إلى التكاليف المتغيرة ، والرمز ت . ث إلى التكاليف الثابتة								

ج. وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة

وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة يتم تحميل المنتجات المباعة بالتكاليف التسويقية المباشرة والتكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة والجزء المستغل من التكاليف التسويقية الثابتة، ولغرض تحديد التكاليف الثابتة المستغلة يتطلب الأمر معرفة نسبة استغلال الطاقة البيعية لكل منتج وعلى النحو الآتي:

$$\text{نسبة استغلال الطاقة البيعية} = \frac{\text{كمية المبيعات الفعلية خلال الفترة}}{\text{الطاقة البيعية القصوى المتاحة}} \times 100$$

ومن ذلك فإن:

تكاليف التسويق الثابتة المستغلة = إجمالي تكاليف التسويق الثابتة × نسبة استغلال الطاقة البيعية.

تكاليف التسويق الثابتة غير المستغلة= إجمالي تكاليف التسويق الثابتة –تكاليف التسويق الثابتة المستغلة.

وفي ضوء ماتقدم فإن نسب استغلال الطاقة البيعية:

$$\text{منتج أ} = \frac{2{,}000\ \text{وحدة}}{2{,}500\ \text{وحدة}} \times 100 = 80\% \qquad \text{منتج ب} = \frac{4{,}000\ \text{وحدة}}{5{,}000\ \text{وحدة}} \times 100 = 80\%$$

$$\text{منتج ج} = \frac{2{,}000\ \text{وحدة}}{2{,}210\ \text{وحدة}} \times 100 = 90\%$$

وعلى ذلك يتم تحميل تكاليف التسويق على المنتجات المباعة على النحو الآتي:

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة: وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 12)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات						قائمة الدخل ث . غ . م			إجمالي	أساس التحميل
	أ		ب		ج						
	متغيرة	ث.م	متغيرة	ث.م	متغيرة	ث.م	منتج أ	منتج ب	منتج ج		
تخزين الإنتاج التام	25,880	31,056	51,760	62,112	51,760	70,264	7,764	15,528	7,376	323,500	المساحة التخزينية
الإعلان والترويج	37,000	44,400	44,400	53,280	44,400	60,273	11,100	13,320	6,327	314,500	قيمة المبيعات
التعبئة	18,333	22,000	22,000	26,400	14,667	19,910	5,500	6,600	2,090	137,500	الوحدات

والتغليف											المباعة مرجحة بالحجم
الشحن والتوزيع	42,400	50,880	50,880	61,056	33,920	46,046	12,720	15,264	4,834	318,000	الوحدات المباعة مرجحة بالحجم
البيع المباشر	24,235	29,082	29,082	34,899	29,082	39,480	7,271	8,725	4,144	206,000	قيمة المبيعات
الائتمان والتحصيل	21,060	25,272	21,060	25,272	28,080	38,119	6,318	6,318	4,001	175,500	عدد الصفقات
الدراسات التسويقية	42,118	50,541	50,541	60,650	50,541	68,610	12,635	15,162	7,202	358,000	قيمة المبيعات
الإدارة العامة للتسويق	37,353	44,823	44,824	53,788	44,824	60,848	11,206	13,447	6,387	317,500	قيمة المبيعات
إجمالي	248,379	298,054	314,547	377,457	297,274	403,549	74,514	94,364	42,362	2,150,500	
الرمز ث . م : يعني تكاليف ثابتة مستغلة ، الرمز **ث.غ.م** يعني تكاليف ثابتة غير مستغلة.											

وفي ضوء ماسبق يتضح أن طريقة استخدام معدل مستقل لتحميل تكاليف كل مركز تكلفة تسويقي على المنتجات المباعة تتسم بعدة مزايا منها :

أ. اعدل طرائق تحميل التكاليف غير المباشرة في مراكز التكلفة على المنتجات المباعة لكون معدل التحميل يقوم على درجة استفادة المنتجات المباعة من تكاليف كل مركز تكلفة والتي تتحدد تلك الاستفادة في ضوء العلاقة التي تربط المنتجات بمراكز التكلفة والتي تختلف من مركز لآخر.

ب. تبين مكونات تكاليف التسويق المحملة على المنتجات المباعة من كل وظيفة أو مركز تكلفة تسويقي كل على حدة.

2 . 4 . 2 طريقة معدل التحميل على أساس كمية المبيعات:

بموجب هذه الطريقة يتم استخدام كمية الوحدات المباعة من المنتجات كأساس لتحديد معدل تحميل تكاليف التسويق غير المباشرة لأي مركز تكلفة تسويقي على المنتجات المباعة، وبذلك يعتبر معدل التحميل المستخدم وفقاً لهذه الطريقة ذو أساس واحد لكافة مراكز التكلفة التسويقية، بحيث يتم تحميل تكلفة كل مركز تكلفة تسويقي على المنتجات المباعة كل على حده أو تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية دفعة واحدة على المنتجات المباعة، وعلى ذلك فإن معدل التحميل:

- في حالة تحميل تكلفة كل مركز تكلفة تسويقي على المنتجات كل على حده:

معدل تحميل تكاليف مركز التكلفة= **إجمالي تكاليف مركز التكلفة التسويقي** / **إجمالي كمية مبيعات المنتجات** =....**ريال/وحدة مبيعات**

ومع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية استخدام معدل تحميل للتكاليف المتغيرة وآخر للثابتة وعلى النحو الآتي:

معدل تحميل التكاليف المتغيرة = **إجمالي التكاليف المتغيرة لمركز التكلفة التسويقي** / **إجمالي كمية مبيعات المنتجات** =...ريال/ وحدة مبيعات

معدل تحميل التكاليف الثابتة= **إجمالي التكاليف الثابتة لمركز التكلفة التسويقي** / **إجمالي كمية مبيعات المنتجات** =...ريال/ وحدة مبيعات

- في حالة تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية دفعة واحدة على المنتجات:

معدل تحميل تكاليف مراكز التكلفة= **إجمالي تكاليف مراكز التكلفة التسويقية** / **إجمالي كمية مبيعات المنتجات** =....**ريال/وحدة مبيعات**

ومع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية استخدام معدل تحميل للتكاليف المتغيرة وآخر للثابتة وعلى النحو الآتي:

معدل تحميل التكاليف المتغيرة = **إجمالي تكاليف متغيرة لمراكز التكلفة التسويقية** / **إجمالي كمية مبيعات المنتجات** =...ريال/ وحدة مبيعات

معدل تحميل التكاليف الثابتة= **إجمالي تكاليف ثابتة لمراكز التكلفة التسويقية** =...ريال/ وحدة مبيعات

إجمالي كمية مبيعات المنتجات

ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من المنتجات المباعة من تكاليف مراكز التكلفة التسويقية وعلى النحو الآتي:

نصيب المنتج المباع من تكاليف التسويق= **معدل التحميل × كمية مبيعات المنتج**

وبصفة تتسم طريقة معدل التحميل على أساس كمية المبيعات ببساطة الاستخدام إلاّ أنه يعاب عليها أنها تعتبر غير عادلة في تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة لكونها تفترض أن درجة استفادة المنتجات من تكاليف مراكز التكلفة التسويقية تتحدد في ضوء كميات المبيعات من كل منتج وهذا افتراض غير منطقي، غير أنه يمكن استخدام هذه الطريقة في الأحوال التي تكون فيها الوحدات المباعة عبارة عن منتجات من نوع واحد ذو أصناف متنوعة ومتقاربة في حجم الوحدة والسعر .

مثال (4 . 3):

باعتماد نتائج الإجابة على المثال (4 . 1) المقدم سابقاً في خطوة تخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق على مراكز التكلفة التسويقية، ومع الأخذ في الاعتبار مايخص كل منتج من المنتجات الثلاثة من التكاليف المباشرة المتمثلة في مواد التعبئة والتغليف الخاصة وعمولة المبيعات والإعلانات الخاصة، ومع مراعاة البيانات الإحصائية المستخرجة من سجلات منشأة الوحدة الصناعية للمنتجات أ ، ب ، ج عن شهر يناير 2010م والمبينة في المثال (4 . 2):

المطلوب: تحميل تكاليف التسويق على المنتجات الثلاثة مع الأخذ بعين الاعتبار كل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف الآتية:

أ.طريقة التكاليف الكلية.

ب.طريقة التكاليف المتغيرة.

ج.طريقة التكاليف المستغلة.

الحــــل:

أ.وفقاً لطريقة التكاليف الكلية

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة: وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 13)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات			إجمالي تكاليف التسويق	أساس التحميل
	أ	ب	ج		
تخزين الإنتاج التام	80,875	161,750	80,875	323,500	كمية المبيعات
الإعلان والترويج	78,625	157,250	78,625	314,500	كمية المبيعات
التعبئة والتغليف	34,375	68,750	34,375	137,500	كمية المبيعات
الشحن والتوزيع	79,500	159,000	79,500	318,000	كمية المبيعات
البيع المباشر	51,500	103,000	51,500	206,000	كمية المبيعات
الائتمان والتحصيل	43,875	87,750	43,875	175,500	كمية المبيعات
الدراسات التسويقية	89,500	179,000	89,500	358,000	كمية المبيعات
الإدارة العامة للتسويق	79,375	158,750	79,375	317,500	كمية المبيعات
إجمالي	**537,625**	**1,075,250**	**537,625**	**2,150,500**	

ب.وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة: وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 14)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات ت . م			قائمة الدخل ت . ث			إجمالي تكاليف التسويق	أساس التحميل
	أ	ب	ج	منتج أ	منتج ب	منتج ج		
تخزين الإنتاج التام	32,350	64,700	32,350	48,525	97,050	48,525	323,500	كمية المبيعات
الإعلان والترويج	31,450	62,900	31,450	47,175	94,350	47,175	314,500	كمية المبيعات
التعبئة والتغليف	13,750	27,500	13,750	20,625	41,250	20,625	137,500	كمية المبيعات
الشحن والتوزيع	31,800	63,600	31,800	47,700	95,400	47,700	318,000	كمية المبيعات
البيع المباشر	20,600	41,200	20,600	30,900	61,800	30,900	206,000	كمية المبيعات
الائتمان والتحصيل	17,550	35,100	17,550	26,325	52,650	26,325	175,500	كمية المبيعات
الدراسات التسويقية	35,800	71,600	35,800	53,700	107,400	53,700	358,000	كمية المبيعات
الإدارة العامة للتسويق	31,750	63,500	31,750	47,625	95,250	47,625	317,500	كمية المبيعات
إجمالي	**215,050**	**430,100**	**215,050**	**322,575**	**645,150**	**322,575**	**2,150,500**	

يشير الرمز ت. م إلى التكاليف المتغيرة ، ويشير الرمز ت.ث إلى التكاليف الثابتة

ج. وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة: وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 15)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات						قائمة الدخل			إجمالي	أساس التحميل
	أ		ب		ج		منتج أ	منتج ب	منتج ج		
	متغيرة	ثابتم	متغيرة	ثابتم	متغيرة	ثابتم	ثغم	ثغم	ثغم		
تخزين الإنتاج التام	32,350	38,820	64,700	77,640	32,350	43,915	9,705	19,410	4,610	323,500	كمية المبيعات
الإعلان والترويج	31,450	37,740	62,900	75,480	31,450	42,693	9,435	18,870	4,482	314,500	كمية المبيعات
التعبئة والتغليف	13,750	16,500	27,500	33,000	13,750	18,666	4,125	8,250	1,959	137,500	كمية المبيعات
الشحن والتوزيع	31,800	38,160	63,600	76,320	31,800	43,169	9,540	19,080	4,532	318,000	كمية المبيعات
البيع المباشر	20,600	24,720	41,200	49,440	20,600	27,965	6,180	12,360	2,936	206,000	كمية المبيعات
الائتمان والتحصيل	17,550	21,060	35,100	42,120	17,550	23,824	5,265	10,530	2,501	175,500	كمية المبيعات
الدراسات التسويقية	35,800	42,960	71,600	85,920	35,800	48,599	10,740	21,480	5,102	358,000	كمية المبيعات
الإدارة العامة للتسويق	31,750	38,100	63,500	76,200	31,750	43,101	9,525	19,050	4,524	317,500	كمية المبيعات
إجمالي	215,050	258,060	430,100	516,120	215,050	291,930	64,515	129,030	30,645	2,150,500	

ث. م : يعني تكاليف ثابتة مستغلة ، الرمز **ت.ث.غ.م** يعني تكاليف ثابتة غير مستغلة.

2 . 4 . 3 طريقة التحميل على أساس نسب تكاليف الصنع:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة على أساس نسب تكاليف صنع كل منتج من مجموع تكاليف المنتجات المباعة ، ويتطلب استخدام هذه الطريقة الخطوات الآتية:

أ. تحديد نسبة تكاليف صنع كل منتج من المنتجات المباعة:

إذ يمكن التوصل إلى نسبة تكاليف صنع كل منتج مباع وفق الآتي:

$$\text{نسبة تكاليف صنع المنتج} = \frac{\text{التكاليف الصناعية للمنتج المباع}}{\text{مجموع التكاليف الصناعية للمنتجات المباعة}}$$

ب. تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة:

إذ يتم في هذه الخطوة استخدام نسب تكاليف صنع كل منتج المحددة في الخطوة السابقة لتحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة، وفي هذا الصدد يمكن أن يتم التحميل وفق إحدى الطريقتين الآتيتين:

أ. طريقة التحميل الإجمالية:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تجميع تكاليف مراكز التكلفة التسويقية وتحميلها على المنتجات المباعة دفعة واحدة على أساس نسبة تكلفة صنع كل منتج، وعلى النحو الآتي:

نصيب كل منتج مباع=

$$\text{التكاليف غير المباشرة لكافة مراكز التكلفة التسويقية} \times \frac{\text{التكاليف الصناعية للمنتج المباع}}{\text{مجموع التكاليف الصناعية للمنتجات المباعة}}$$

ويعاب على هذه الطريقة عدم بيان نصيب كل منتج من المنتجات المباعة من تكاليف كل مركز من مراكز التكلفة التسويقية كل على حدة.

ب. طريقة التحميل الانفرادي:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحميل تكاليف كل مركز تكلفة تسويقي كل على حدة وذلك على المنتجات المباعة على أساس نسبة تكلفة إنتاج كل منتج، ويكون نصيب كل منتج يساوي:

$$\text{التكاليف غير المباشرة لمركز التكلفة التسويقي} \times \frac{\text{التكاليف الصناعية للمنتج المباع}}{\text{مجموع التكاليف الصناعية للمنتجات المباعة}}$$

وتعد هذه الطريقة أفضل من طريقة التحميل الإجمالية لكونها تبين مكونات تكاليف التسويق المحملة على المنتجات المباعة من كل وظيفة أو مركز تكلفة تسويقي وسيتم استخدامها في المثال العملي الوارد تالياً المتعلق ببيان طريقة تحميل تكاليف التسويق على المنتجات المباعة على أساس نسب تكلفة الصنع.

وتتسم طريقة التحميل على أساس نسب تكاليف الصنع بعدة مزايا هي:

أ. البساطة في تحميل تكاليف التسويق على المنتجات المباعة.

ب.يمكن استخدامها عندما تكون مبيعات المنشأة عبارة عن نوع واحد من المنتجات ذو أصناف متعددة، وكذلك إذا كانت تكاليف التسويق ضئيلة نسبياً وإن كانت المبيعات مختلفة الأصناف.

ويؤخذ عليها العيوب الآتية:

أ. تفتقر إلى دقة وعدالة تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة، وذلك لاعتمادها نسب تكلفة صنع تلك الوحدات كأساس لتحميل وحيد لتحميل تكاليف الوظائف أو الأنشطة أو مراكز التكلفة التسويقية على الوحدات المباعة وافتراض وجود علاقة سببية بين تكاليف مراكز التكلفة التسويقية وبين تكاليف صنع المنتجات المباعة، وهذا افتراض غير منطقي على مستوى تلك المراكز كافة، فمثلاً المسبب لتكاليف نشاط أو وظيفة أو مركز تخزين الإنتاج التام هو كمية الوحدات المخزنة لذلك يعد عدد الوحدات المخزنة أو عدد الوحدات المخزنة مرجحة بحجم وحدة كل منتج أو المساحة التخزينية لكل منتج هي الأساس المناسب لتحميل تكاليف التخزين على المنتجات المباعة، وكذلك الحال في بقية تكاليف مراكز التكلفة التسويقية إذ ينبغي أن يتم تحميل تكاليف كل مركز في ضوء العلاقة السببية بين الوحدات المباعة وبين نوع النشاط الذي يؤديه مركز التكلفة التسويقي وليس بين الوحدات المباعة وبين تكلفة صنعها.

ب.عدم ملاءمتها للاستخدام عندما تكون مبيعات المنشأة عبارة عن أنواع مختلفة من المنتجات، وكذلك إذا كانت تكاليف التسويق مرتفعة نسبياً حتى وإن كانت المبيعات من نوع واحد وبأصناف مختلفة.

مثال (4 . 4):

باعتماد نتائج الإجابة على المثال (4 . 1) المقدم سابقاً في خطوة تخصيص وتوزيع عناصر تكاليف التسويق على مراكز التكلفة التسويقية، ومع الأخذ في الاعتبار مايخص كل منتج من المنتجات الثلاثة من التكاليف المباشرة المتمثلة في مواد التعبئة والتغليف الخاصة وعمولة المبيعات والإعلانات الخاصة، وبالإضافة إلى ذلك إذا علمت الآتي:

أ.بلغ معدل التغير في تكاليف التسويق غير المباشرة 40٪.

ب.تم استخراج البيانات الإحصائية والتكاليفية الآتية من سجلات منشأة الوحدة الصناعية للمنتجات أ ، ب ، ج عن شهر يناير 2010م:

البيـــــان	المنتجات		
	أ	ب	ج
متوسط تكلفة إنتاج الوحدة (بالريال):			
الكلي	580	540	540
المتغير	260	120	240
المستغل	470	500	530
عدد الوحدات المباعة	2,000	4,000	2,000
الطاقة البيعية القصوى بالوحدة	2,500	5,000	2,210

المطلوب: إعداد كشف تحميل تكاليف التسويق على المنتجات الثلاثة وفقاً لكل طريقة من طرائق قياس وتحميل التكاليف الآتية:

أ.طريقة التكاليف الكلية.

ب.طريقة التكاليف المتغيرة.

ج.طريقة التكاليف المستغلة.

الحــــل:

أ. وفقاً لطريقة التكاليف الكلية

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة:

تمهيد:

تكلفة الصنع الكلية:

المنتج أ = 2,000 وحدة × 580 ريال / وحدة = 1,160,000 ريال.

المنتج ب = 4,000 وحدة × 540 ريال / وحدة = 2,160,000 ريال.

المنتج ج = 2,000 وحدة × 540 ريال / وحدة = 1,080,000 ريال.

إجمالي = 4,400,000 ريال.

تحميل تكاليف التسويق غير المباشرة لمراكز التسويق على المنتجات الثلاثة:

تحميل تكاليف مركز تخزين الإنتاج التام:

نصيب المنتج أ = $\frac{\text{323,500 ريال}}{\text{4,400,000 ريال}}$ × 1,160,000 ريال = 85,286 ريال

نصيب المنتج ب = $\frac{\text{323,500 ريال}}{\text{4,400,000 ريال}}$ × 2,160,000 ريال = 158,809 ريال

نصيب المنتج ج = $\frac{\text{323,500 ريال}}{\text{4,400,000 ريال}}$ × 1,080,000 ريال = 79,405 ريال

وهكذا يتم تحميل تكاليف بقية مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات الثلاثة بنفس الأسلوب السابق، وتلخيص ذلك وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 16)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة

لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة (الطريقة الكلية)

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات			إجمالي تكاليف التسويق	أساس التحميل
	أ	ب	ج		
تخزين الإنتاج التام	85,286	158,809	79,405	323,500	نسب تكاليف الصنع
الإعلان والترويج	82,914	154,391	77,195	314,500	نسب تكاليف الصنع
التعبئة والتغليف	36,250	67,500	33,750	137,500	نسب تكاليف الصنع
الشحن والتوزيع	83,836	156,109	78,055	318,000	نسب تكاليف الصنع
البيع المباشر	54,309	101,127	50,564	206,000	نسب تكاليف

الصنع					
الائتمان والتحصيل	46,268	86,155	43,077	175,500	نسب تكاليف الصنع
الدراسات التسويقية	94,382	175,745	87,873	358,000	نسب تكاليف الصنع
الإدارة العامة للتسويق	83,705	155,864	77,932	317,500	نسب تكاليف الصنع
إجمالي غير المباشرة	**566,950**	**1,055,700**	**527,850**	**2,150,500**	

ب . وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة:

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة:

تمهيد:

تكلفة الصنع المتغيرة:

المنتج أ = 2,000 وحدة × 260 ريال / وحدة = 520,000 ريال.

المنتج ب = 4,000 وحدة × 120 ريال / وحدة = 480,000 ريال.

المنتج ج = 2,000 وحدة × 240 ريال / وحدة = 480,000 ريال.

إجمالي = 1,480,000 ريال.

تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التسويق على المنتجات الثلاثة:

تحميل تكاليف مركز تخزين الإنتاج التام:

نصيب المنتج أ = $\frac{323,500 \text{ ريال}}{1,480,000 \text{ ريال}} \times 520,000$ ريال

40٪ ← 45,465 ريال متغيرة

60٪ ← 68,197 ريال ثابتة

= 113,662 ريال

$$\text{نصيب المنتج ب} = \frac{323{,}500 \text{ ريال}}{1{,}480{,}000 \text{ ريال}} \times 480{,}000 \text{ ريال}$$

= 104,919 ريال

40٪ ← 41,968 ريال متغيرة

60٪ ← 62,951 ريال ثابتة

$$\text{نصيب المنتج ج} = \frac{323{,}500 \text{ ريال}}{1{,}480{,}000 \text{ ريال}} \times 480{,}000 \text{ ريال}$$

= 104,919 ريال

40٪ ← 41,968 ريال متغيرة

60٪ ← 62,951 ريال ثابتة

وهكذا يتم تحميل تكاليف بقية مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات الثلاثة بنفس الأسلوب السابق، وتلخيص ذلك وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 17)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة

لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة (الطريقة المتغيرة)

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات ت.م			قائمة الدخل ت.ث			إجمالي تكاليف التسويق	أساس التحميل
	أ	ب	ج	منتج أ	منتج ب	منتج ج		
تخزين الإنتاج التام	45,465	41,968	41,968	68,197	62,951	62,951	323,500	نسب تكاليف الصنع
الإعلان والترويج	44,200	40,800	40,800	66,300	61,200	61,200	314,500	نسب تكاليف الصنع
التعبئة والتغليف	19,324	17,838	17,838	28,986	26,757	26,757	137,500	نسب تكاليف الصنع
الشحن والتوزيع	44,692	41,254	41,254	67,038	61,881	61,881	318,000	نسب تكاليف الصنع

البيع المباشر	28,951	26,724	26,724	43,427	40,086	40,086	206,000	نسب تكاليف الصنع
الائتمان والتحصيل	24,665	22,768	22,768	36,997	34,151	34,151	175,500	نسب تكاليف الصنع
الدراسات والبحوث التسويقية	50,314	46,443	46,443	75,470	69,665	69,665	358,000	نسب تكاليف الصنع
الإدارة العامة للتسويق	44,622	41,189	41,189	66,932	61,784	61,784	317,500	نسب تكاليف الصنع
إجمالي	302,232	278,984	278,984	453,349	418,476	418,476	2,150,500	
يشير الرمز ت.م إلى التكاليف المتغيرة ، ويشير الرمز ت.ث إلى التكاليف الثابتة								

ج. وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة:

أولاً: تكاليف التسويق المباشرة: وفق ماتم بيانه في الجدول رقم (4 . 9)

ثانياً: تكاليف التسويق غير المباشرة:

تمهيد:

تكلفة الصنع المستغلة:

المنتج أ = 2,000 وحدة × 470 ريال / وحدة = 940,000 ريال.

المنتج ب = 4,000 وحدة × 500 ريال / وحدة = 2,000,000 ريال.

المنتج ج = 2,000 وحدة × 530 ريال / وحدة = 1,060,000 ريال.

إجمالي = 4,000,000 ريال.

تحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز التسويق على المنتجات الثلاثة:

تحميل تكاليف مركز تخزين الإنتاج التام:

$$\text{نصيب المنتج أ} = \frac{323{,}500 \text{ ريال}}{4{,}000{,}000 \text{ ريال}} \times 940{,}000 \text{ ريال} = 76{,}023 \text{ ريال}$$

، تنقسم إلى:

متغيرة = 76,023 ريال × 40٪ = 30,409 ريال.

ثابتة = 76,023 ريال × 60٪ = 45,614 ريال.

80٪ 36,491 ريال ثابتة مستغلة

20٪ 9,123 ريال ثابتة غير مستغلة

نصيب المنتج ب = $\frac{323,500 \text{ ريال}}{4,000,000 \text{ ريال}}$ × 2,000,000 ريال = 161,750 ريال، تنقسم إلى:

متغيرة = 161,750 ريال × 40٪ = 64,700 ريال.

ثابتة = 161,750 ريال × 60٪ = 97,050 ريال.

- 80٪ 77,640 ريال ثابتة مستغلة
- 20٪ 19,410 ريال ثابتة غير مستغلة

نصيب المنتج ج = $\frac{323,500 \text{ ريال}}{4,000,000 \text{ ريال}}$ × 1,060,000 ريال = 85,728 ريال، تنقسم إلى:

متغيرة = 85,728 ريال × 40٪ = 34,291 ريال.

ثابتة = 85,728 ريال × 60٪ = 51,437 ريال

- 90٪ 46,293 ريال ثابتة مستغلة
- 10٪ 5,144 ريال ثابتة غير مستغلة

وهكذا يتم تحميل تكاليف بقية مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات الثلاثة بنفس الأسلوب السابق وتلخيص ذلك وفق الجدول الآتي:

جدول (4 . 18)

كشف تحميل التكاليف غير المباشرة

لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات (الطريقة المستغلة)

مراكز التكلفة التسويقية	المنتجات						قائمة الدخل			إجمالي	أساس التحميل
	أ		ب		ج		منتج أ	منتج ب	منتج ج		
	متغيرة	ثابتة م	متغيرة	ثابتة م	متغيرة	ثابتة م	ث غ م	ث غ م	ث غ م		
تخزين إنتاج تام	30,409	36,491	64,700	77,640	34,291	46,293	9,123	19,410	5,144	323,500	نسب تكاليف الصنع
الإعلان والترويج	29,563	35,476	62,900	75,480	33,337	45,005	8,869	18,870	5,001	314,500	نسب تكاليف الصنع
التعبئة والتغليف	12,925	15,510	27,500	33,000	14,575	19,676	3,878	8,250	2,186	137,500	نسب تكاليف الصنع
الشحن والتوزيع	29,892	35,870	63,600	76,320	33,708	45,506	8,968	19,080	5,056	318,000	نسب تكاليف الصنع

البيع المباشر	19,364	23,237	41,200	49,440	21,836	29,479	5,809	12,360	3,275	206,000	نسب تكاليف الصنع
الائتمان والتحصيل	16,497	19,796	35,100	42,120	18,603	25,114	4,949	10,530	2,790	175,500	نسب تكاليف الصنع
البحوث التسويقية	33,652	40,382	71,600	85920	37,948	51,230	10,096	21,480	5,692	358,000	نسب تكاليف الصنع
الإدارة العامة للتسويق	29,845	35,814	63,500	76,200	33,655	45,434	8,954	19,050	5,048	317,500	نسب تكاليف الصنع
إجمالي	202,147	242,576	430,100	516,120	227,953	307,737	60,644	129,030	34,193	2,150,500	

الرمز ث. م : يعني تكاليف ثابتة مستغلة ، الرمز **ت.ث.غ.م** يعني تكاليف ثابتة غير مستغلة.

3. إعداد قائمة تكاليف المنتجات.

بعد حصر عناصر تكاليف التسويق وتبويبها وتخصيص المباشر منها على المنتجات وتخصيص وتوزيع غير المباشر منها على مراكز التكلفة التسويقية وتحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة فإنه يمكن تلخيص وعرض بيانات تكاليف التسويق المباشرة وغير المباشرة للمنتجات المباعة (وكذلك التكاليف الصناعية للمنتجات خلال الفترة التكاليفية) من خلال إعداد قائمة التكاليف وفق ماتم بيانه في الوحدة الثالثة ، ولمزيد من الإيضاح نورد المثال الآتي:

مثال (4 . 5):

الآتي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الوحدة الصناعية الذي يتكون نشاطها التسويقي في المركز الرئيسي من عدة وظائف تسويقية يمثل كل منها مركز تكلفة لتسويق ثلاثة منتجات هي أ ، ب ، ج وذلك عن شهر يناير 2010م:

أولاً: بلغت التكاليف الصناعية للمنتجات (أ ، ب، ج) خلال شهر يناير 2010م كما يلي:

المنتج	البيان	مواد مباشرة	أجور مباشرة	خدمات مباشرة أخرى
أ	تكاليف مباشرة	3,525,000 ريال	1,459,000 ريال	465,000 ريال
	تكاليف غير مباشرة	2,251,000 ريال		
ب	تكاليف مباشرة	4,300,000 ريال	1,780,000 ريال	565,000 ريال
	تكاليف غير مباشرة	2,475,000 ريال		
ج	تكاليف مباشرة	4,230,000 ريال	1,751,000 ريال	558,000 ريال
	تكاليف غير مباشرة	2,461,000 ريال		

ثانياً: بلغت تكاليف التسويق المباشرة على النحو الآتي: وفقاً لنتائج الجدول (4 . 9) الوارد سابقاً في حل المثال (4 . 2)

تكاليف التسويق المباشرة	منتج أ	منتج ب	منتج ج	إجمالي
مواد تغليف وحزم خاصة	20,000	15,000	10,000	45,000
عمولة مبيعات	10,000	18,000	8,000	36,000
إعلانات خاصة	16,000	15,000	14,000	45,000
إجمالي	**46,000**	**48,000**	**32,000**	126,000

ثالثاً تستخدم المنشأة طريقة التكاليف الكلية في تحميل عناصر التكاليف الصناعية والتسويقية على وحدات النشاط.

رابعاً: تُحمل المنشأة تكاليف التسويق غير المباشرة لمراكز التكلفة التسويقية على المنتجات (أ ، ب، ج) باستخدام معدل تحميل مستقل لكل مركز تكلفة تسويقي وقد أسفر ذلك عن النتائج الواردة في الجدول (4. 10) المقدم سابقاً في حل المثال (4 . 3) والتي كانت:

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	إجمالي
تكاليف التسويق غير المباشرة	620,947	786,368	743,185	2,150,500

خامساً: بلغت كمية مخزون الإنتاج التام أول شهر يناير 2010م وخلال شهر يناير وكمية المبيعات على النحو الآتي:

المنتج	الإنتاج التام أول الشهر (بالوحدة)	الإنتاج التام خلال الشهر (بالوحدة)	المبيعات خلال الشهر (بالوحدة)
أ	200	2,200	2,000
ب	300	3,800	4,000
ج	250	2,000	2,000

سادساً: لاتوجد وحدات إنتاج تحت التشغيل أول وآخر شهر يناير 2010م.

سابعاً: لم يطرأ أي تغيير على متوسط تكلفة إنتاج الوحدة خلال شهر يناير 2010م مقارنة بما كان عليه في شهر ديسمبر 2009م.

المطلوب: إعداد قائمة تكاليف المنتجات (أ ، ب، ج) لشهر يناير 2010م.

الحل:

تمهيد:

تحديد كمية مخزون الإنتاج التام آخر شهر يناير 2010م:

كمية مخزون الإنتاج التام آخر الشهر	=	كمية مخزون الإنتاج التام أول الشهر	+	كمية الإنتاج التام خلال الشهر	-	كمية المبيعات خلال الشهر	
منتج أ	=	200	+	2,200	-	2,000	=400 وحدة.
منتج ب	=	300	+	3,800	-	4,000	=100 وحدة.
منتج ج	=	250	+	2,000	-	2,000	=250 وحدة.

المطلوب: إعداد قائمة تكاليف المنتجات (أ ، ب، ج) لشهر يناير 2010م.

تكاليف المنتجات (أ ، ب، ج) لشهر يناير 2010م (طريقة التكاليف الكلية)

البيـــان	المنتج أ		المنتج ب		المنتج ج	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي	جزئي	كلي
التكاليف الصناعية:						
مواد مباشرة	3,525,000		4,300,000		4,230,000	
أجور مباشرة:	1,459,000		1,780,000		1,751,000	
تكاليف خدمات مباشرة أخرى	465,000		565,000		558,000	
إجمالي التكاليف الصناعية الأولية		5,449,000		6,645,000		6,539,000
التكاليف الصناعية غير المباشرة:		2,251,000		2,475,000		2,461,000
إجمالي التكاليف الصناعية خلال الشهر		7,700,000		9,120,000		9,000,000
+ تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الشهر		700,000		720,000		1,125,000
- تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الشهر		(1,400,000)		(240,000)		(1,125,000)
التكاليف الصناعية للإنتاج التام المباع		7,000,000		9,600,000		9,000,000
+ تكاليف التسويق						
مباشرة:						
مواد تغليف وحزم خاصة	20,000		15,000		10,000	
عمولة مبيعات	10,000		18,000		8,000	
إعلانات خاصة	16,000		15,000		14,000	

البيان						
إجمالي تكاليف التسويق المباشرة	46,000		48,000		32,000	
غير مباشرة:	620,947		786,368		743,185	
إجمالي تكاليف التسويق		666,947		834,368		775,185
تكلفة المبيعات		**7,666,947**		**10,434,368**		**9,775,185**

تكلفة مخزون الإنتاج التام أول وآخر الشهر الظاهرة في قائمة الدخل:

تكلفة مخزون الإنتاج التام = متوسط تكلفة إنتاج الوحدة × كمية مخزون الإنتاج التام

$$\text{متوسط تكلفة إنتاج الوحدة} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الصناعية خلال الشهر}}{\text{كمية الإنتاج التام خلال الشهر}}$$

∴ تكلفة مخزون الإنتاج التام: (بالريال)

	أول الشهر			آخر الشهر		
المنتج أ =	$\frac{7,700,000}{2,200}$	× 200=	700,000 =	$\frac{7,700,000}{2,200}$	× 400=	1,400,000
المنتج ب =	$\frac{9,120,000}{3,800}$	× 300=	720,000 =	$\frac{9,120,000}{3,800}$	× 100=	240,000
المنتج ج =	$\frac{9,000,000}{2,000}$	× 250=	1,125,000 =	$\frac{9,000,000}{2,000}$	× 250=	1,125,000

4 . أسئلة التقويم الذاتي:

1-ماهي أوجه القصور التي يعاني منها الأسلوب الفعلي في قياس مبالغ بنود تكاليف التسويق؟

2-وضح المقصود بتكاليف التسويق التقديرية؟ وبين خطوات تقديرها؟

3-وضح المقصود بتبويب عناصر التكاليف؟

4-ماهي الأسباب الكامنة وراء تعدد طرائق تبويب تكاليف التسويق؟

5-بين مزايا وعيوب كل طريقة من طرائق تبويب عناصر تكاليف التسويق الآتية:

أ . التبويب الوظيفي.

ب . التبويب وفقاً لعلاقة عناصر التكاليف بالوحدة المباعة.

ج . التبويب وفقاً لعلاقة عناصر التكاليف بحجم النشاط البيعي ككل.

6-ارسم أشكالاً بيانية توضح علاقة كل مما يأتي بحجم النشاط البيعي:

أ.إجمالي تكاليف التسويق المتغيرة بنسبة 100٪.

ب.تكلفة الوحدة من تكاليف التسويق المتغيرة بنسبة 100٪.

ج.إجمالي تكاليف التسويق المتغيرة بنسبة أقل من 100٪.

د. إجمالي تكاليف التسويق شبه المتغيرة.

ه. إجمالي تكاليف التسويق الثابتة ثباتاً مطلقاً.

و. إجمالي تكاليف التسويق شبه الثابتة (العلاقة بمديات النشاط التسويقي).

7- بين بإيجاز كلا مما يأتي:

أ. مزايا تحليل وتخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق جغرافياً.

ب. متطلبات تحليل وتخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق بحسب الوظائف التسويقية.

ج. مزايا طريقة معدل التحميل المستقل لكل مركز تكلفة تسويقي في تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة.

د. مزايا وعيوب طريقة معدل تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة على أساس كمية المبيعات.

ه. مزايا وعيوب طريقة تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة على أساس نسب تكاليف الصنع.

8- يتكون النشاط التسويقي في شركة البحر الصناعية من ستة مراكز تسويقية، وقد اقتصر نشاط الشركة خلال شهر مارس 2011م على إنتاج وبيع المنتجين **(ص)**، **(ع)**، وفيما يلي البيانات التكاليفية والإحصائية المستخرجة من سجلات الشركة عن شهر مارس 2011م:

أولاً: بعض البيانات التكاليفية والإحصائية لمراكز التكلفة التسويقية:

مراكز التكلفة التسويقية	مرتبات العاملين (بالريال)	قيمة المعدات ووسائل الشحن والتوزيع (بالريال)	عدد العاملين	المساحة م²	عدد اللمبات (متساوية القوة)	قيمة الأثاث (بالريال)	عدد أوامر الصرف
تخزين الإنتاج التام	100,000	360,000	4	300	20	620,000	3
الإعلان والترويج	200,000		4	50	5	120,000	3
الشحن والتوزيع	90,000	4,800,000	3	80	4	120,000	4
البيع المباشر	140,000		6	100	7	100,000	5
الائتمان والتحصيل	80,000		3	90	6	100,000	2
الإدارة العامة للتسويق	240,000		4	80	8	400,000	3

ثانياً: إضافة إلى ماتقدم ظهرت بنود تكاليف التسويق المستخرجة من سجلات الشركة على النحو الآتي: (المبالغ بالريال)

60,000 إيجار مخازن الإنتاج التام، 3,000 إهلاك المعدات ، 80,000 إهلاك وسائل الشحن والتوزيع، 36,500 إهلاك أثاث النشاط التسويقي، 30,000 أدوات كتابية ومطبوعات، 156,000 وجبات غذائية، 100,000 إعلانات تلفزيونية (24,750 للمنتج ص، 20,250 للمنتج ع)، 45,000 عمولة بائعين مباشرين (26,250 للمنتج ص، 18,750 للمنتج ع)، 60,000 عمولة المحصلين، 25,000 إضاءة، 15,000 مصاريف تلفون إدارة التسويق، 15,000 مصاريف مياه، 11,500 وقود وزيوت باص نقل العاملين (مدير التسويق بسيارة خاصة)، 23,000 إهلاك باص نقل العاملين، 89,100 وقود وزيوت وسائل الشحن والتوزيع، 43,000 أجور تحميل منتجات من مخازن الإنتاج التام، 7,000 صيانة وسائل الشحن والتوزيع.

ثالثاً: تم استخراج البيانات الإحصائية الآتية من سجلات الشركة للمنتجين ص ، ع:

المنتج	المبيعات بالريال	الإنتاج التام خلال الشهر (بالوحدة)	المساحة التخزينية م^2 لكل منتج	حجم وحدة كل منتج م^3	عدد الصفقات	الطاقة البيعية القصوى (بالوحدة)	الإنتاج التام أول الشهر (بالوحدة)	الإنتاج التام آخر الشهر (بالوحدة)
ص	3,000,000	2,400	100	3,5	5	2,500	200	600
ع	2,000,000	4,800	200	2,5	5	5,000	300	1,100

فإذ علمت:

1) يتم تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجين ص ، ع وفقاً لمعدل مستقل لكل مركز تكلفة وباستخدام أعدل أساس للتحميل من واقع البيانات المعطاة.

2) بلغ معدل التغير في التكاليف التسويقية غير المباشرة خلال الشهر 40٪.

3)تستخدم المنشأة طريقة التكاليف المستغلة في تحميل عناصر التكاليف على المنتجات.

المطلوب:

أ. إعداد كشف تخصيص وتوزيع بنود تكاليف التسويق غير المباشرة على مراكز التكلفة التسويقية عن شهر مارس 2011م.

ب. تحميل تكاليف التسويق عن شهر مارس 2011م على المنتجين (س)، (ص).

5. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخطأ مع تصويبها فيما يأتي:

1-( ) تقتصر عملية تقدير بنود تكاليف التسويق على فريق متخصص في مجال المحاسبة.

2-( ) تعد التكاليف التقديرية أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

3-( ) تعتبر تكاليف علبة تعليب البيتزا في مطاعم البيتزا تكاليف تسويق مباشرة.

4-( ) يقتصر التعبير عن حجم أو مدى النشاط التسويقي بكمية وحدات المبيعات.

5-( ) يتعلق مفهوم تخصيص عنصر التكلفة بعناصر التكاليف المباشرة فقط.

6 -( ) يرتبط مفهوم توزيع عنصر التكلفة عادة بعناصر التكاليف غير المباشرة.

7 -( ) تعد طريقة معدل التحميل على أساس كمية المبيعات أعدل طرائق تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة .

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-تعتبر تكاليف عمولة البائعين تكاليف تسويق:

أ . مباشرة متغيرة بنسبة 100٪. ب . غير مباشرة متغيرة بنسبة أقل من 100٪. ج . ثابتة.

2- تتألف تكاليف التسويق شبه المتغيرة من:

أ. جزء صغير متغير وجزء كبير ثابت.

ب. جزء كبير متغير وجزء صغير ثابت.

ج. لاشيء مما سبق.

3-يرتبط متوسط تكلفة الوحدة المباعة من تكاليف التسويق المتغيرة مع حجم الوحدات المباعة بعلاقة:

أ. طردية. ب. ثابتة. ج. عكسية.

4-تتسم تكاليف التسويق الثابتة ثباتاً مطلقاً بـ:

أ. الثبات المطلق عند أي حجم أو مدى من مديات النشاط التسويقي.

ب. الثبات في المدى قصير الأجل وعند أي حجم أو مدى من مديات النشاط التسويقي.

ج. الثبات مع أي تغير في حجم النشاط ضمن مدى محدد من النشاط.

5-يرتبط متوسط تكلفة الوحدة المباعة من تكاليف التسويق الثابتة مع حجم الوحدات المباعة بعلاقة:

أ. عكسية. ب. ثابتة. ج. طردية.

السؤال الثالث: اكمل فراغات الجمل الآتية

1- يقصد بمفهوم تخصيص عنصر التكلفة ....

2- يقصد بمفهوم توزيع عنصر التكلفة ....

6. الخلاصة:

تمثل محور اهتمام هذه الوحدة في قياس عناصر تكاليف التسويق وصولاً إلى تحميلها على الوحدات المباعة، وتبين أن ذلك يتطلب المرور بعدة خطوات تمثل أولها في حصر بنود تكاليف التسويق وتحديد قيمها تلي ذلك خطوة تبويب عناصر تكاليف التسويق باستخدام عدة طرائق وتعد طريقة التبويب الوظيفي وبحسب علاقة عناصر التكاليف بوحدة المبيعات وحجم المبيعات ككل أفضل تلك الطرائق، تلي ذلك خطوة تحليل وتخصيص وتوزيع بنود التكاليف على الوظائف أو مراكز التكلفة التسويقية، ومن ثم تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة باستخدام إما طريقة معدل تحميل مستقل لكل مركز تكلفة أو طريقة معدل تحميل على أساس كمية المبيعات أو طريقة معدل تحميل على أساس نسب تكاليف الصنع وتبين أن استخدام معدل التحميل المستقل لكل مركز تكلفة يعد الأفضل.

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، تناولنا في هذه الوحدة بشكل رئيس خطوات قياس عناصر تكاليف التسويق وصولاً إلى تحميلها على الوحدات المباعة وذلك بهدف تحديد نصيب كل منتج من تكاليف التسويق وتحديد متوسط تكلفة الوحدة المباعة وتكلفة المبيعات من كل منتج ومن المنتجات كافة، ويتضح من ذلك أن الهدف هنا هو هدف قياس، ولكننا بينا في مواضع متفرقة سواء في هذه الوحدة أو الوحدات السابقة أهداف محاسبة التكاليف لاتقتصر على القياس فحسب فهناك أهداف أخرى منها هدف التخطيط لاسيما تخطيط المبيعات، ونظراً لأن قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح (وهو محور اهتمام الوحدة السادسة) يتطلب كخطوة سابقة تخطيط المبيعات (لكون قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح يعتمد على حجم المبيعات المخطط) فإننا سنتناول في الوحدة الخامسة تخطيط المبيعات.

8. إجابات التدريبات:

تدريب (1):

جدول (4 . 19)

تبويب بنود ا تكاليف التسويق وفقاً لعلاقتها بوحدة المبيعات (وحدة النشاط)

أولاً: التكاليف المباشرة			
مواد مباشرة:			
مواد تغليف وحزم خاصة	45,000		
أجور مباشرة:			
عمولة بائعين	36,000		
خدمات مباشرة أخرى:			
إعلانات خاصة	45,000		
إجمالي التكاليف المباشرة			126,000

ثانياً: التكاليف غير المباشرة			
مواد غير مباشرة:			
أدوات كتابية ومطبوعات	60,000		
مواد تغليف وحزم غير مباشرة	25,000		
وقود وزيوت باص نقل العاملين	23,000		
وقود وزيوت وسائل الشحن والتوزيع	90,000		
إجمالي تكلفة مواد غير مباشرة		198,000	
أجور غير مباشرة:			
مرتبات عاملين	1,080,000		
مكافآت عاملين في مخازن إنتاج التام	80,000		
عمولة محصلين	60,000		
أجور تحميل	25,000		
إجمالي تكلفة أجور غير مباشرة		1,245,000	
خدمات غير مباشرة أخرى:			
إيجار مخازن الإنتاج التام	60,000		
إهلاك معدات	4,500		
إهلاك وسائل الشحن والتوزيع	80,000		
إهلاك أثاث	42,000		
وجبات غذائية	240,000		
إعلانات عامة	55,000		

إضاءة	35,000		
م. تلفون	20,000		
م. مياه	12,000		
إهلاك باص نقل العاملين	11,500		
صيانة وسائل الشحن والتوزيع	7,500		
مكافأة خبراء ومستشاري دراسات تسويقية	140,000		
إجمالي تكلفة خدمات غير مباشرة		707,500	
إجمالي التكاليف غير المباشرة			2,150,500
إجمالي تكاليف التسويق			2,276,500

تدريب (2):

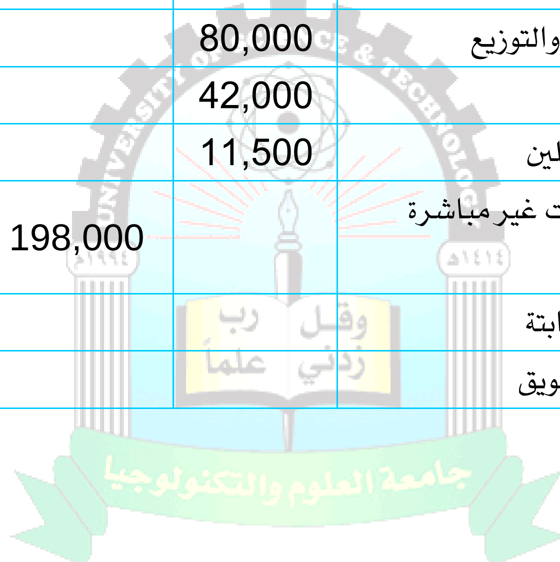
جدول (4 . 20)

تبويب بنود تكاليف التسويق بحسب علاقتها بحجم المبيعات

بيان	تحليلي	جزئي	كلي
أولاً: التكاليف المتغيرة			
أ) التكاليف المتغيرة بنسبة 100٪			
مواد مباشرة:			
مواد تغليف وحزم خاصة	45,000		
أجور مباشرة:			
عمولة بائعين	36,000		
خدمات مباشرة أخرى:			
إعلانات خاصة	45,000		
إجمالي التكاليف المتغيرة بنسبة 100٪		126,000	

بيان	تحليلي	جزئي	كلي
ب) تكاليف متغيرة بنسبة أقل من 100٪			
• مواد غير مباشرة متغيرة:			
أدوات كتابية ومطبوعات	60,000		
مواد تغليف وحزم غير مباشرة	25,000		
وقود وزيوت باص نقل العاملين	23,000		
وقود وزيوت وسائل الشحن والتوزيع	90,000		
إجمالي تكلفة مواد غير مباشرة متغيرة		198,000	
• أجور غير مباشرة متغيرة:			
مكافآت عاملين في مخازن إنتاج التام	80,000		
عمولة محصلين	60,000		
أجور تحميل	25,000		
إجمالي تكلفة أجور غير مباشرة متغيرة		165,000	
• خدمات غير مباشرة أخرى متغيرة:			
وجبات غذائية	240,000		
إعلانات عامة	55,000		
إضاءة	35,000		
م. تلفون	20,000		
م. مياه	12,000		
صيانة وسائل الشحن والتوزيع	7,500		
مكافأة خبراء ومستشاري دراسات تسويقية	140,000		
إجمالي تكلفة خدمات غير مباشرة أخرى متغيرة		509,500	
إجمالي التكاليف المتغيرة بنسبة أقل من		872,500	

بيان	تحليلي	جزئي	كلي
100٪			
إجمالي التكاليف المتغيرة			998,500
ثانياً: التكاليف الثابتة			
• أجور غير مباشرة ثابتة:			
مرتبات عاملين		1,080,000	
• خدمات غير مباشرة أخرى ثابتة:			
إيجار مخازن الإنتاج التام	60,000		
إهلاك معدات	4,500		
إهلاك وسائل الشحن والتوزيع	80,000		
إهلاك أثاث	42,000		
إهلاك باص نقل العاملين	11,500		
إجمالي تكلفة خدمات غير مباشرة أخرى ثابتة		198,000	
إجمالي التكاليف الثابتة			1,278,000
إجمالي تكاليف التسويق			2,276,500



9. إجابات الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة **الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ:**

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	✗	يقوم فريق متكامل ومتخصص من إدارة حسابات التكاليف وإدارة التسويق بالإضافة إلى الاستعانة ببعض الخبراء لوضع التقديرات لإجمالي تكلفة كل بند من بنود تكاليف التسويق.
2	✗	لاتعد التكاليف التقديرية أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء بسبب الاعتماد في تقديرها على بيانات الماضي التي قد تحتوي على جوانب ضياع أو إسراف وتبذير.
3	✓	المفهوم الاقتصادي لتكاليف التسويق هو مفهوم تلك التكاليف من جانب المستهلك.
4	✗	يمكن التعبير عن حجم أو مدى النشاط التسويقي بكمية وحدات المبيعات أو بالمساحة التخزينية أو بعدد صفقات أو بقيمة المبيعات أو بالمساحة الإعلانية .... وغير ذلك.
5	✗	يتعلق مفهوم تخصيص عنصر التكلفة بعناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
6	✓	
7	✗	تعد طريقة معدل التحميل على أساس كمية المبيعات غير عادلة في تحميل تكاليف مراكز التكلفة التسويقية على المنتجات المباعة لكونها تفترض أن درجة استفادة المنتجات من تكاليف مراكز التكلفة التسويقية تتحدد في ضوء كميات المبيعات من كل منتج وهذا افتراض غير منطقي.

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4	5
الإجابة الصحيحة	أ	ب	ب	ج	أ

السؤال الثالث: أكمل فراغات الجمل الآتية

1 - يقصد بمفهوم تخصيص عنصر التكلفة: **اعتبار عنصر التكلفة يخص منتجاً بحد ذاته أو وظيفة تسويقية معينة (مركز تكلفه تسويقي) أو منطقة تسويقية معينة.**

2 - يقصد بمفهوم توزيع عنصر التكلفة: **توزيع عنصر التكلفة على أكثر من منطقة تسويقية أو وظيفة تسويقية أو منتج لكون بند التكلفة يخص أكثر من منطقة تسويقية أو وظيفة أو منتج.**

10 . مسرد المصطلحات:

- **مركز التكلفة التسويقي** Marketing Cost Center: هو دائرة نشاط تسويقي معين ويؤدي خدمة أو وظيفة تسويقية متجانسة من نوع واحد.

- **مناطق التسويق الجغرافية Geographic Marketing Areas**: هي أي منطقة جغرافية محددة يتواجد فيها عدد من العملاء والمستهلكين الحاليين أو المرتقبين ويتم توفير احتياجاتهم من السلع والخدمات من خلال مراكز تسويق تابعة للمنشأة متمثلة في المركز الرئيسي للمنشأة وفروعها على مستوى المدينة الواحدة أو على مستوى البلد أو قد تمتد إلى فروع في بلدان أخرى بحيث يعد المركز الرئيسي منطقة جغرافية وكل فرع من فروعها منطقة جغرافية بحد ذاته.



11. المراجع العربية والأجنبية

11 . 1 المراجع العربية

1. الإرياني، محمد فضل (2007م)، "الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف"، ط9، الجمهورية اليمنية، صنعاء.
2. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. خميس، احمد (2000م)، "التكاليف غير المباشرة"، مكتبة عين الشمس، القاهرة.
4. عدس، نائل و خلف، نضال (2007م)، "محاسبة التكاليف: مدخل حديث"، جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.
5. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء.

11 . 2 المراجع الأجنبية

1. Horngren, Charles T., et al. (2003), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 11th ed. Prentice – Hall International.
2. Oklahoma State (2009), "Cost Accounting System", Department Of Education, USA.
3. W. E. Drake and K. S. Park (2002), "Outlook Handbook: Marketing Costs", US.
4. M. N. Arora, (1996), "Cost Accounting – Principles And Practice", Vikas Publishing, New Delhi.
5. Oklahoma State (2009), "Cost Accounting System", Department Of Education, USA.


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

الوحدة الخامسة

5

تخطيط المبيعات


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة

1. المقدمة:

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، نرحب بك في مطلع هذه الوحدة ونذكرك بأننا بيَّنا في الوحدة السابقة خطوات قياس وتحميل عناصر تكاليف التسويق على المنتجات المباعة وأن ذلك كان تحقيقاً لهدف قياس تكلفة كل منتج من تكاليف التسويق، ولكن أهداف محاسبة التكاليف لاتقتصر على القياس فحسب فهناك أهداف أخرى منها تخطيط المبيعات، ونظراً لأن قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح الفعلية عن المخطط لها (وهو محور اهتمام الوحدة التالية لهذه) يتطلب كخطوة سابقة تخطيط المبيعات، لذا سنتناول في هذه الوحدة تخطيط المبيعات المستقبلية لسببين أولهما تعريفك بإيجاز بعملية تخطيط حجم وقيمة المبيعات المستقبلية من خلال تناول مفهوم وأهمية التنبؤ بالمبيعات ومتطلباته والعوامل المؤثرة فيه وطرائق التنبؤ بالمبيعات وإعداد موازناتها وثانيهما أن قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح الذي سنتناولها في الوحدة السادسة الموسومة " قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح" يعتمد بالدرجة الأساس على كمية المبيعات المخططة.

2.1. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1- توضح المقصود بالتنبؤ بالمبيعات.

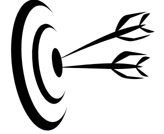
2- تبين أهمية التنبؤ بالمبيعات.

3- تذكر متطلبات التنبؤ بالمبيعات.

4- تحدد العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات.

5- تستخدم طرائق معينة للتنبؤ بالمبيعات.

6- تعد موازنة المبيعات.



3.1. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، نلفت انتباهك إلى أن هذه الوحدة تتكون من ستة أقسام رئيسة هي:

1- مفهوم التنبؤ بالمبيعات.
2- أهمية التنبؤ بالمبيعات.
3- متطلبات التنبؤ بالمبيعات.
4- العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات.
5- طرائق التنبؤ بالمبيعات.
6- إعداد موازنة المبيعات.

4.1. القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس، إن المرجع الآتية تعد قراءات إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليها والاستفادة منها قدر الإمكان نظراً لاتصالها المباشر ببعض موضوعات هذه الوحدة:

1. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص (27-47).
2. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء، ص (153-192).
3. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني (بدون تاريخ)، "تخطيط المبيعات"، المملكة العربية السعودية، الرياض، ص (33-54).

2. مفهوم التنبؤ بالمبيعات Sales Forecasting

يمكن تعريف التنبؤ بالمبيعات بأنه تقدير حجم أو قيمة المبيعات المستقبلية المتوقعة من منتج معين في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحتملة بهدف صياغة خطط الإنتاج والتسويق والتمويل والتخزين وحجم القوى العاملة، ... وغير ذلك، لتتمكن المنشأة من تحديد مصادر الحصول على الأموال المطلوبة وإعداد الموازنات المالية والموازنات التشغيلية التي من ضمنها موازنة المبيعات وتحديد الأرباح المتوقعة من المبيعات في الفترة الزمنية المقبلة.

3. أهمية التنبؤ بالمبيعات Importance of Sales Forecasting

تكمن أهمية التنبؤ بالمبيعات في كونه أداة أساسية في تحقيق الآتي:

أ. تخطيط كافة الأنشطة المالية والإدارية في المنشأة: إذ غالباً ماتعد كمية المبيعات المتنبأ بها الأساس الأول الذي تنبثق منه بقية خطط المنشأة مثل خطة الإنتاج وخطة التمويل.... وغيرهما من الخطط.

ب. تقدير الأرباح في ضوء حجم أو قيمة المبيعات المخططة.

ج. اتخاذ القرارات التسويقية مثل قرارات التسعير والتوزيع وغيرها من القرارات التسويقية.

د. تحديد الطلب المتوقع في المناطق البيعية.

ه. تحديد الحصص البيعية لأفراد البيع.

و. إحكام الرقابة على مختلف مفاصل النشاط التسويقي.

ز. تخطيط تكاليف التسويق في ضوء المبيعات المخططة.

4. متطلبات التنبؤ بالمبيعات Requirements of Sales forecasting

لكي يقوم التنبؤ بالمبيعات على ركائز علمية والحصول منه على نتائج موضوعية فمن الضروري توفر العديد من المتطلبات الأساسية لعملية التنبؤ منها :

أ. توفر الكادر والخبرة: فمن الضروري توافر الكوادر الإدارية القادرة على القيام بالتنبؤ والملمة بالأساليب الإحصائية وكيفية استخدامها وفهم مؤشراتها.

ب. صحة النموذج: لنجاح عملية التنبؤ يشترط أن يعبر نموذج التنبؤ عند استخدام الأساليب الإحصائية عن العلاقة المفترضة بين المبيعات والعوامل المؤثرة فيها بشكل صحيح.

ج. إتباع أكثر من طريقة من طرائق التنبؤ، فمثلاً يمكن الاعتماد على آراء عمال البيع ومدراء الفروع في تقدير حجم المبيعات وفي نفس الوقت استخدام إحدى الطرائق الرياضية والإحصائية، ومقارنة نتائج كل طريقة مع الطريقة الأخرى لغرض الوصول إلى تقدير أكثر واقعية وأقرب إلى النتائج الفعلية.

د. الأخذ بعين الاعتبار المعلومات التاريخية عن مبيعات المنشأة.

ه. حصر العوامل التي أثرت على حجم مبيعات المنشأة في السابق.

و. مراجعة التنبؤات السابقة ومدى دقتها.

ز. الاهتمام بجوانب التغذية العكسية خلال تنفيذ الخطط البيعية السابقة.

ح. دراسة العوامل الداخلية والخارجية التي من المحتمل أن تؤثر مستقبلاً في المبيعات وأخذها بعين الاعتبار عند التنبؤ بالمبيعات.

ط. توفر المعلومات: فينبغي أن يستند التنبؤ على مجموعة من المعلومات اللازمة للقيام بعملية التنبؤ، ويمكن استقاء تلك المعلومات من عدة مصادر منها:

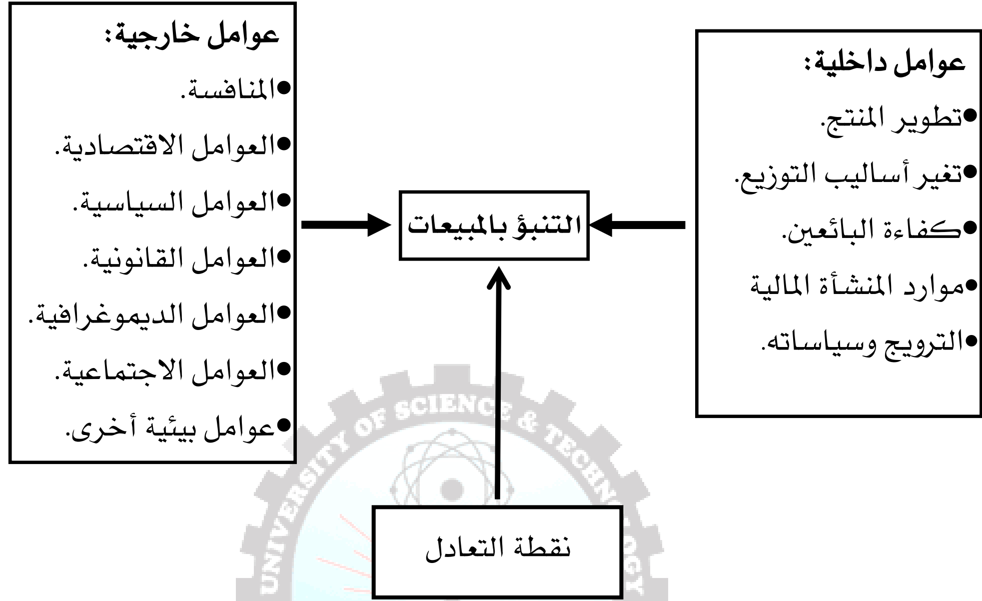
- المعلومات التاريخية عن مبيعات المنشأة.
- بيانات القطاع الصناعي لحجم المبيعات المتوقعة في الفترة المقبلة.
- الجهات الحكومية.
- المجلات الاقتصادية.
- المصادر المالية في قطاع الأعمال.
- أي مصادر أخرى للمعلومات التي يحتاجها القائمون بعملية التنبؤ لمساعدتهم في وضع تقديرات المبيعات سواء كانت تلك المعلومات من خارج المنشأة أو معدة داخل المنشأة مثل تلك المعدة من قسم البحوث التسويقية أو من قبل الخبراء الاقتصاديين أو من مخرجات المحاسبة الإدارية التي من شأنها أن تعطي مؤشرات عن ظروف العمل المتوقعة في فترة الخطة السنوية المقبلة.

5. العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات Factors That Affect Sales Forecasting

يتصف التنبؤ بالمبيعات بأنه عملية توقع وتقدير، لذا فإن نتائج هذا التوقع والتقدير في الغالب لاتأتي مطابقة تماماً للواقع في الفترة المعد عنها التنبؤ، فهناك نوعان من العوامل التي تؤثر في دقة التنبؤ منها مايتعلق بالمنشأة ذاتها وتسمى بالعوامل الداخلية التي تقع داخل سيطرة وتحكم المنشأة ومنها ماهو خارج نطاق سيطرتها وتسمى بالعوامل الخارجية المرتبطة بالبيئة المحيطة بالمنشأة، بالإضافة إلى نقطة التعادل وتأثيرها على التنبؤ بالمبيعات، ويمكن إيجاز العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات كما في الشكل الآتي:

شكل (5 . 1)

العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات



وفيما يلي توضيح موجز لهذه العوامل:

5 . 1 العوامل الداخلية Internal Factors

يتأثر التنبؤ بالمبيعات بالعديد من العوامل الداخلية والتي منها الآتي:

أ. **تطوير المنتج أو السلعة** : فقد يحدث وأثناء تطبيق الخطة البيعية على أساس تقدير معين في حجم المبيعات أن تقوم المنشأة بتطوير أو تحديث مفاجئ في السلعة مما يحدث تغيراً في الأسس التي قام عليها التنبؤ وبالتالي تتغير التقديرات.

ب. **تغير أساليب التوزيع**: كأن يحدث توسع في إمكانيات المنشأة التوزيعية مما يسهل عليها الوصول إلى أسواق جديدة لم تؤخذ بعين الاعتبار عند التنبؤ بالمبيعات، والعكس بالعكس.

ج. **كفاءة أفراد البيع**: فنتيجة للتدريب أو تأهيل أفراد بيع أكفاء يحدث توسع في إمكانية تصريف منتجات المنشأة أو قد يحدث العكس في حالة نتيجة تسرب بعض أفراد البيع المدربين.

د. **موارد المنشأة المالية** : فكلما كان المركز المالي للمنشأة متيناً كلما زادت قدرتها على توفير الحجم المتوقع من المبيعات، والعكس صحيح فقد تخطط المنشأة لحجم معين من المبيعات ولكنها قد تواجه صعوبات في تلبية ذلك المستوى من المبيعات سواء بالإنتاج أو الشراء بسبب

تعرضها لضعف مالي نتيجة لانفصال شريك كما في شركات التضامن وعدم القدرة على توفير تمويل خارجي، أو قد تحدث تغيرات في أسواق أسعار المواد الأولية التي تعتمد عليها المنشأة في الإنتاج مما يجعلها غير قادرة على تلبية الحجم المخطط من المبيعات بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج، أو قد تتعرض آلات ومعدات المنشأة للعطل المفاجئ أو قد تكون الآلات الموجودة بحاجة للإحلال وضعف قدرات المنشأة على توفير الأموال اللازمة لإجراء الصيانة أو إحلال آلات جديدة مما يعرض الانتاج للاختناق وعدم القدرة على إنتاج حجم المبيعات المخططة.

ه. **الترويج وسياساته**: فقد تتبنى المنشأة سياسات ترويجية وإعلانية توسعية أو جديدة أثناء الفترة المتنبأ بمبيعاتها أو العكس وبذلك تتأثر المبيعات في تلك الفترة عن المبيعات المتنبأ بها سلباً أو إيجاباً.

و. **عوامل داخلية أخرى مثل:**

- تغير في أفراد جهاز الإدارة العليا من أفراد ذوي كفاءة عالية إلى ذوي كفاءة وخبرة أقل أو حدوث ممارسات غير أمينة في المنشأة مثل حدوث اختلاس أو سرقة أو غش مما يؤثر سلباً على سمعة ومكانة المنشأة وبالتالي تأثر الطلب على منتجاتها.
- درجة مركزية الإدارة، فالإدارة التي تفضل المركزية في مختلف القرارات وتنتهج سياسة عدم مشاركة العاملين في صياغة الخطط لاشك ستقلل من ولاء العاملين للمنشأة وتخفض حماسهم في تحقيق المبيعات المخططة والعكس بالعكس.
- سياسات المنشأة التحفيزية، فتبني المنشأة سياسة تحفيزية مالية ومعنوية للعاملين ومنهم أفراد البيع لاشك سيدفع هؤلاء إلى تسخير طاقاتهم لتحقيق خطط المنشأة ومنها الخطة البيعية.

2 . 5 العوامل الخارجية External Factors

تؤثر في التنبؤ بالمبيعات العديد من العوامل الخارجية منها:

أ. **المنافسة**: تعتبر المنافسة من أسرع العوامل الخارجية تغيراً وتقلباً وأكثرها تأثيراً على التنبؤ بالمبيعات، فمثلاً قد تخطط المنشأة حجماً معيناً من المبيعات وتفاجأ بدخول منافس قوي في السوق مما يربك خططها، أو بتغير استراتيجية أحد المنافسين أو أكثر من حيث التسعير وتكاليف الإنتاج وتطوير المنتجات مما يضطر المنشأة إلى إعادة النظر في خططها وتقديراتها.

ب. **العوامل الاقتصادية**: فقد تتوقع المنشأة مستوى معين من المبيعات، إلاَّ أن القوة الشرائية للعملة قد تنخفض فجأة بسبب التضخم مما يؤدي إلى تراجع الطلب وانهيار خطة المبيعات، أو قد يحدث

ارتفاع في أسعار المواد الأولية التي تعتمدها المنشأة في صناعة منتجاتها أو ارتفاع في أسعار السلع التي تتاجر بها وذلك في الأسواق المحلية أو الخارجية التي تمثل مصادر الحصول على تلك المواد أو السلع فتتأثر قدرة المنشأة على توفير حجم المبيعات المخطط خاصة عند عدم قدرتها على توفير الأموال الإضافية اللازمة لمواجهة تلك التغيرات.

ج. **العوامل السياسية**: فعدم استقرار الأحوال السياسية في البلد أو نشوب نزاعات أو حروب بين الدول أو تغير علاقة البلد مع بلد آخر تربطه به علاقات اقتصادية ممكن أن تؤثر سلباً على مبيعات المنشأة بخلاف ماتنبأت به المنشأة قبل حدوث هذا التغيير.

د. **العوامل القانونية**: ينصرف معناه إلى الأنظمة والقوانين والتشريعات داخل البلد، فقد تخطط المنشأة حجم مبيعات معين عند سعر محدد، إلاَّ أن الجهات الرسمية قد تصدر قانوناً أو مرسوماً يحدد مستوى معين للسعر مما يؤثر على مبيعات المنشأة.

ه. **العوامل الديموغرافية**: تتعلق بالتركيبة السكانية، مثل عدد السكان وتوزيعهم في المناطق، وأعمارهم، ونسبة نموهم وغير ذلك، الأمر الذي يؤثر في مستوى الطلب على المنتجات وبالتبعية التأثير على المبيعات المخططة.

و. **العوامل الاجتماعية**: ويقصد بها عادات المجتمع وقيمه السلوكية والدينية، فمثلاً خلال شهر رمضان قد تخطط منشآت صناعة أو بيع السجاير حجم مبيعات معين فيحدث تراجع في مستوى الطلب على هذا المنتج، والعكس صحيح بالنسبة لمنتجات الألبان، والمثال الآخر قد تتوقع منشأة ما في بلد ما حجم معين من مبيعاتها وتحدث في هذا البلد إساءة

تدريب (3)



أذكر مثالاً لواقعة إساءة فعليه لديانة أثرت على حجم مبيعات شركات بلدان في البلدان المساء إلى ديانتها؟

ز. تتعلق بديانة بلدان أخرى تستهلك منتجات المنشأة فيتبع ذلك إحجام سكان البلد المستهلك عن شراء منتجات المنشأة فيؤثر ذلك سلباً على حجم مبيعات المنشأة في البلد المساء إلى ديانته.

ح. **عوامل بيئية أخرى**: مثل الزلازل والبراكين والأوبئة، فقد تتنبأ المنشأة بحجم معين من المبيعات وتحدث مثل تلك العوامل في الفترة المخطط المبيعات فيها فتتأثر تقديرات المبيعات سلباً.

3 . 5 نقطة التعادل Preak-Even Point

من المعلومات التي تؤثر على التنبؤ بالمبيعات معلومات نقطة التعادل نتاج دراسة العلاقة بين التكلفة وحجم المبيعات والربح، ويتمثل تأثير نقطة التعادل على التنبؤ بالمبيعات في أنها تشير إلى الحد الأدنى من حجم المبيعات التي لاينبغي أن يقل حجم المبيعات المخططة عنه، وفيما يلي بيان موجز لتحليل التكاليف – الحجم –الربح **Cost-Volume-Profit Analyses** لبيان كيفية تحديد نقطة التعادل:

1 . 3 . 5 مفهوم نقطة التعادل (النموذج المحاسبي): Preak-Even Point

هي تلك النقطة التي تتعادل عندها الإيرادات الكلية من المبيعات مع تكاليفها الكلية، أي ذلك الحجم من المبيعات التي لاتحقق عنده المنشأة أي ربح أو خسارة.

ويتطلب تحليل التعادل تبويب التكاليف إلى متغيرة وثابتة، إذ أن فكرة تحليل التعادل مبنية أساساً على التفرقة بين إجمالي التكاليف الثابتة (التي لاتتغير مع التغير في حجم النشاط في المدى قصير الأجل والتي تعتبر أعباء يتم تحملها بصرف النظر عن التغيرات في حجم الإنتاج والمبيعات) وبين التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة والمباعة، لذلك فإنه بطرح هذه التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر البيع ينتج هامش مساهمة الوحدة في تغطية جزء من إجمالي التكاليف الثابتة حتى نقطة التعادل أو هامش المساهمة الذي يضيفه بيع الوحدة إلى صافي الربح بعد نقطة التعادل.

3 . 3 . 5 نقطة التعادل لمبيعات منتج واحد: Break-Even for One-Product Sales

يمكن الوصول إلى نقطة التعادل لمنشأة تنتج وتبيع منتج واحد فقط عن طريق أحد أسلوبين هما:

أ.أسلوب معادلة صافي الربح الآتية:

صافي الربح= إيرادات المبيعات ـ إجمالي التكاليف المتغيرة ـ إجمالي التكاليف الثابتة.

وحيث أن صافي الربح يساوي صفراً عند نقطة التعادل، فإنه يمكن صياغة المعادلة بالشكل الآتي:

إيرادات المبيعات = إجمالي التكاليف المتغيرة + إجمالي التكاليف الثابتة

مثال (5 . 1):

تنتج وتبيع شركة المنار منتج وحيد هو المنتج (س) وتبلغ التكلفة المتغيرة للوحدة المباعة 500 ريال، والتكاليف الثابتة 3,000,000 ريال، وسعر البيع 1,250 ريال، فما هي نقطة التعادل؟

الحـل:

نرمز لحجم المبيعات لتحقيق التعادل بالرمز ع

إيرادات المبيعات = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة + صافي الربح

كمية المبيعات×سعر البيع= (التكلفة المتغيرة للوحدة× كمية المبيعات)+ إجمالي التكاليف الثابتة + صافي الربح

1,250 ع = 500 ع + 3,000,00 + صفر

750 ع = 3,000,00

ع (نقطة التعادل بالوحدات)= $\frac{3,000,000}{750}$ = 4,000 وحدة.

نقطة التعادل بالريال = نقطة التعادل بالوحدات× سعر البيع

= 4,000 وحدة × 1,250 ريال = 5,000,000 ريال.

ب.أسلوب معادلة الربح الحدي:

يتمثل الربح الحدي في الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للوحدة، ويطلق عليه هامش مساهمة الوحدة، أي أن:

الربح الحدي للوحدة (هامش مساهمة الوحدة) = سعر البيع ـ التكلفة المتغيرة للوحدة.

وتحسب نقطة التعادل بالوحدات بالمعادلة الآتية:

نقطة التعادل بالوحدات = $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الربح الحدي للوحدة}}$

= $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$

مثال (5 . 2):

بافتراض بيانات المثال (5 . 1)، ماهي نقطة التعادل وفقاً لأسلوب معادلة الربح الحدي ؟

الحل:

نقطة التعادل بالوحدات = $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$

= $\frac{3,000,000 \text{ ريال}}{1,250 - 500}$ = 4,000 وحدة.

نقطة التعادل بالريال = 4,000 وحدة × 1,250 ريال = 5,000,000 ريال.

وستكون التكاليف المتغيرة عند نقطة التعادل= 4,000 وحدة × 500 ريال

= 2,000,000 ريال.

تدريب (2)

تنتج وتبيع شركة حديد صلب منتج وحيد هو المنتج (س) وتبلغ التكلفة المتغيرة للطن المباع 70,000 ريال، والتكاليف الثابتة السنوية 60,000,000 ريال، وسعر البيع 120,000 ريال/ طن، المطلوب:

1-تحديد نقطة التعادل بالكمية والقيمة وفقاً لأسلوب معادلة صافي الربح.

2- تحديد نقطة التعادل بالكمية والقيمة وفقاً لأسلوب معادلة الربح الحدي.

5 . 3 . 4 نقطة التعادل لتشكيلة مبيعات: Break-Even for Sales Mixture

في حالة تنوع مبيعات المنشأة من عدة منتجات أو سلع فإنه يمكن استخدام تحليل التعادل لتحديد نقطة التعادل لتشكيلة المبيعات والحصول على عدة نقاط للتعادل من كل منتج مع ضرورة معرفة نسبة كل منتج ترغب به الإدارة في التشكيلة، أما في حالة تساوي الربح الحدي (هامش المساهمة) لكافة المنتجات المكونة للتشكيلة وتساوي نسبة كل منتج في التشكيلة فإن نقاط التعادل تتساوى في كل منتجات التشكيلة.

ويمكن الوصول إلى نقطة التعادل لتشكيلة المبيعات بالمعادلة الآتية:

$$\text{نقطة التعادل للتشكيلة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{متوسط الربح الحدي للوحدة}} = 4,000 \text{ وحدة.}$$

ويتطلب تحديد متوسط الربح الحدي للوحدة (متوسط هامش المساهمة) معرفة نسبة كل منتج في التشكيلة، ومن ثم تحديد متوسط الربح الحدي للوحدة كالآتي:

متوسط الربح الحدي = $ن_1 ح_1 + ن_2 ح_2 + ن_3 ح_3 + ن_م ح_م$

حيث أن:

ن = نسبة المنتج في التشكيلة.

ح = الربح الحدي للمنتج.

وبعد ذلك تحديد حجم المبيعات من كل منتج لتحقيق التعادل.

مثال (3 . 5):

يتمثل نشاط منشأة السلام في إنتاج وبيع ثلاثة منتجات هي أ ، ب ، ج وتستخدم الآلات والمعدات وإمكانياتها التسويقية في إنتاج وبيع هذه المنتجات الثلاثة، وفيما يلي البيانات الخاصة بهذه المنتجات: (المبالغ بالريال)

البيان	المنتج أ	المنتج ب	المنتج ج
سعر بيع الوحدة	800	600	700
التكلفة المتغيرة للوحدة	500	400	450
التكاليف الثابتة السنوية	8,268,000		

المطلوب: تحديد حجم مبيعات التعادل من التشكيلة ومن كل منتج في ظل كل افتراض من الافتراضات الآتية:

أ. تساوي نسب مبيعات المنتجات الثلاثة المكونة للتشكيلة.

ب. قررت إدارة المنشأة تغيير التشكيلة لتصبح بنسبة 5 : 2 : 3 من المنتجات أ ، ب، ج على التوالي.

الحل:

تمهيد:

تحديد الربح الحدي (هامش المساهمة) لكل منتج:

	المنتج أ	**المنتج ب**	**المنتج ج**
سعر بيع الوحدة	800 ريال	600 ريال	700 ريال
(-) التكلفة المتغيرة للوحدة	(500) ريال	(400) ريال	(450) ريال
= الربح الحدي للوحدة	300 ريال	200 ريال	250 ريال

المطلوب: تحديد حجم مبيعات التعادل

في ظل الافتراض أ: تساوي نسب مبيعات المنتجات الثلاثة المكونة للتشكيلة

إجمالي الربح الحدي=300+200=250= 750 ريال.

متوسط الربح الحدي للوحدة= $\frac{750}{3}$ = 250 ريال/وحدة.

أو:

متوسط الربح الحدي للوحدة= ($\frac{1}{3}$×300) + ($\frac{1}{3}$ × 200)+ ($\frac{1}{3}$ × 250)= 250 ريال/وحدة

نقطة التعادل للتشكيلة = $\frac{8,268,000}{250}$ = 33,072 وحدة.

وبالتالي فإن:

المبيعات من خليط المنتجات التي تحقق التعادل= $\frac{33,072 \text{ وحدة}}{3}$ = 11,024 وحدة من كل منتج

في ظل الافتراض ب: التشكيلة بنسبة 5 : 2 : 3 من المنتجات أ ، ب ، ج على التوالي.

متوسط الربح الحدي للوحدة= $(\frac{5}{10} \times 300) + (\frac{2}{10} \times 200) + (\frac{3}{10} \times 250)$ = 265 ريال/وحدة

نقطة التعادل للتشكيلة = $\frac{8,268,000}{265}$ = 31,200 وحدة.

وبالتالي تكون المبيعات من خليط المنتجات التي تحقق التعادل كالآتي:

منتج أ = 31,200 وحدة × $\frac{5}{10}$ = 15,600 وحدة.

منتج ب = 31,200 وحدة × $\frac{2}{10}$ = 6,240 وحدة.

منتج ج = 31,200 وحدة × $\frac{3}{10}$ = 9,360 وحدة.

إجمالي = 31,200 وحدة.

تدريب (3)

بافتراض بيانات المثال (5 . 3) السابق، وبافتراض أن إدارة المنشأة قررت أن تكون التشكيلة بنسب 40٪، 20٪، 40٪ من المنتجات أ ، ب ، ج على التوالي، فما هو حجم مبيعات التعادل من التشكيلة ومن كل منتج؟

6. طرائق التنبؤ بالمبيعات Methods for Forecasting the Sales

هناك العديد من الطرائق التي يمكن استخدامها للتنبؤ بالمبيعات، وتتدرج هذه الطرائق من الطرائق البسيطة التي تعتمد على التخمين والتقدير الشخصي إلى الطرائق الإحصائية والرياضية، وفيما يلي بيان لبعض هذه الطرائق والتي تبوب إلى مجموعتين هما:

أ. طرائق التقدير الشخصي (الطرائق غير الإحصائية).

ب. طرائق التقدير الإحصائية.

وفيما يأتي بيان لاستخدام كل طريقة من طرائق هاتين المجموعتين في التنبؤ بالمبيعات:

6 . 1 طرائق التقدير الشخصي (الطرائق غير الإحصائية):

Estimating Methods (Nonstatistical):

وهي طرائق تعتمد على استطلاع آراء من لهم علاقة بالمبيعات والسوق، ومن هذه الطرائق:

6 . 1 . 1 طريقة استطلاع آراء الإدارة العليا:

تقوم هذه الطريقة على خطوتين أساسيتين هما:

الأولى: قيام عدد من أفراد الإدارة العليا ممن تتوفر فيهم الخبرة الكافية بإعطاء آرائهم وتقديراتهم الشخصية فيما يتعلق بالمبيعات المستقبلية ويجب أن يستند تقدير كل منهم على تبريرات تعطي تقديره بعداً موضوعياً.

الثانية: استخراج متوسط هذه التقديرات ليكون هو المبيعات المتوقعة.

ومن مميزات هذه الطريقة:

- السهولة والبساطة.
- الاستفادة من خبرات الادارة العليا.
- يمكن استخدامها عند عدم توفر بيانات عن السوق والمبيعات بسبب حداثة المنشأة أو حداثة المنتج مثلاً.

ومن عيوبها:

- الاعتماد بشكل أساس على التقدير الشخصي الذي قد يكون عرضة للتحيز.
- إضافة أعباء على كاهل الإدارة العليا.

6 . 1 . 2 طريقة تقديرات قسم المبيعات:

تقوم هذه الطريقة على منطق أن أفضل من يرسم الخطة هو ذلك الذي سينفذها، وبموجب هذه الطريقة تعتمد المنشأة على أفراد أو مندوبي البيع، فيقوم كل منهم بإعداد تقديراته الخاصة بالمبيعات المتوقعة خلال الفترة المقبلة من المنتجات كل في منطقته البيعية، ويمكن في هذا المجال الاعتماد على مدراء الأقسام أو الفروع وأخذ رأيهم حول حجم المبيعات المتوقع، ومن ثم تجمع التقديرات إلى مدير مبيعات المنشأة ومراجعتها وتعديلها بحسب خبرته وإعداد التقرير النهائي بتقديرات المبيعات.

ومن مزايا هذه الطريقة:

- انتشار استخدامها بشكل واسع.
- مشاركة مندوبي البيع في تقدير حجم المبيعات مما يزيد حماسهم لتنفيذه.

- الاستفادة من خبرات مندوبي البيع لكونهم على تماس واتصال مباشر بالعملاء.

ومن عيوبها:

- قد لايكون لدى بعض أو كل مندوبي البيع الخبرة الكافية.
- تقتصر نظرة مندوبي البيع على مناطقهم فقط ولا يأخذون في الاعتبار عوامل أخرى مهمة تؤثر في تقديرات المبيعات مثل الاتجاه العام للاقتصاد وغيره من العوامل الداخلية والخارجية.
- قد يلجأ بعض مندوبي البيع إلى تخفيض تقديراتهم لتنخفض بذلك حصصهم البيعية.

6 . 1 . 3 طريقة الأسواق الاختبارية:

تستخدم هذه الطريقة عند تقديم سلعة جديدة لا تتوفر لدى المنشأة معلومات عن مبيعاتها السابقة، لذلك تقوم المنشأة باختيار أسواق اختباريه تقدم فيها السلعة على سبيل الاختبار، وستكون تلك الأسواق ممثلة للسوق النهائي للسلعة.

6 . 1 . 4 طريقة المراحل التاريخية:

تستخدم هذه الطريقة للتنبؤ بمبيعات المنتجات الجديدة، حيث يتم اتخاذ كميات المبيعات الفعلية خلال المراحل التاريخية لمنتج سابق مماثل للمنتج الجديد كأساس لتحديد كميات المبيعات المتوقعة من المنتج الجديد على افتراض تماثل المراحل للمنتجين.

6 . 1 . 5 طريقة استطلاع آراء العملاء والمستهلكين (نية الشراء):

تستند هذه الطريقة على معرفة سلوك العملاء والمستهلكين تجاه السلعة مستقبلاً ويتم ذلك عن طريق تصميم استقصاء ليجيب عليه العملاء والمستهلكون حول نيتهم حيال السلعة وهل ينوون شرائها في المستقبل (فترة محددة مستقبلاً) أم لا، وتستخدم هذه الطريقة في الحالات الآتية:

- السلع المعمرة مثل الأجهزة المنزلية لأن المستهلك عادة يخطط لشراء مثل هذه السلع قبل فترة من شرائها، أما المنتجات الاستهلاكية فإن المستهلك عادة لايخطط لشرائها إلا في نفس لحظة الشراء أو قبلها بفترة وجيزة.
- إذا كانت السلعة جديدة في السوق لمعرفة مدى رغبة المستهلك بالسلعة ومدى اقتناعه بها.
- عندما يكون عدد العملاء محدود.
- عندما لا تتوفر بيانات سابقة أو كافية عن المبيعات لغرض القيام بالتنبؤ.

وأهم ميزه لهذه الطريقة هي أن العميل أو المستهلك نفسه هو الذي يزود المنشأة بالمعلومات وبالتالي إعداد تنبؤات أكثر واقعية.

ومن عيوب هذه الطريقة:

- مكلفة، إذ تستنزف موارد ماليه لتصميم قوائم الاستقصاء وتوزيعها وجمعها.
- تتطلب وقتاً ومجهوداً من قبل الباحثين.
- عدم مصداقية أراء بعض العملاء والمستهلكين عند إجابتهم على الاستقصاء.
- عدم حصول التعاون من بعض العملاء والمستهلكين.

6 . 1 . 7 طريقة استطلاع آراء الخبراء:

وفقاً لهذه الطريقة تستعين المنشأة ببيوت الخبرة وغيرهم من المستشارين للحصول على تقديراتهم بخصوص مبيعات المنشأة مستقبلاً باعتبارهم خبراء مختصين بهذا المجال.

ومن مميزات هذه االطريقة:

- سهولة إجراء التقديرات وسرعة إتمامها.
- أقل تكلفة من الطرائق الأخرى.
- مفيدة في حالة حداثة المنشأة وقلة خبرتها وكذلك في حالة حداثة المنتج.
- مفيدة عندما لا تتوفر بيانات (مبيعات) سابقة أو كافية لغرض القيام بالتنبؤ.

ومن عيوبها:

- أن الخبراء لاينتمون إلى المنشأة وقد لاتعنيهم بشيء الأمر الذي يقلص أحياناً دقة تقديراتهم.
- إلمام الخبراء بظروف المنشأة يكون غير كاف لكونهم مستقلين عن المنشأة الأمر الذي يؤثر في مدى دقة وملاءمة تقديراتهم.

6 . 2 الطرائق الإحصائية: Statistical Methods

هناك العديد من الطرائق الإحصائية للتنبؤ بالمبيعات منها:

6 . 2 . 1 طريقة تحليل الاتجاه العام (طريقة السلاسل الزمنية):

تقوم هذه الطريقة على أساس ربط التغيرات في المبيعات مع الزمن، حيث تحاول فهم التغيرات التي حدث في الفترات الماضية والتعبير عن هذه التغيرات بأرقام معينة ومن ثم افتراض أن هذه التغيرات ستحدث في المستقل وبهذا تصل إلى رقم مبيعات محدد لفترة قادمة، ويتضح أن هذه الطريقة تعتمد على البيانات التاريخية للمبيعات، وتزداد دقة التقديرات كلما كانت الفترة التاريخية للبيانات أطول لأنها ستمثل أغلب أحداث الماضي المؤثرة في أحداث المستقبل.

وبما أن التغيرات التي تحدث إما أن تكون تغيرات متوقعة ومتكررة أو أن تكون تغيرات مفاجئة وغير متوقعة، فإن طريقة السلاسل الزمنية تستخدم إحدى ثلاث طرائق هي:

أ.طريقة الحساب البسيطة:

تفترض هذه الطريقة أن مبيعات الفترة القادمة (السنة القادمة مثلا) ستتغير بنفس معدل تغير السنة الحالية عن السنة التي قبلها.

مثال (5 . 3):

بافتراض أن مبيعات إحدى المنشآت من المنتج (ع) كانت على النحو الآتي:

سنة 2009م : 10,000 وحدة ، سنة 2010م : 12,000 وحدة

المطلوب: التنبؤ بكمية مبيعات سنة 2011م في ضوء مبيعات المنشأة في السنتين السابقتين.

الحل:

$$\text{نسبة التغير} = \frac{\text{مبيعات السنة الحالية} - \text{مبيعات السنة السابقة}}{3} = \frac{12{,}000 - 10{,}000}{10{,}000} = 0.20$$

وعليه تقدر مبيعات السنة القادمة 2011م على النحو الآتي:

مبيعات السنة القادمة 2011م = مبيعات السنة الحالية (1 + نسبة التغير)

= 12,000 (1+ 0.20)= 14,400 وحدة.

ويتضح مما سبق تميز هذه الطريقة بالبساطة وإمكانية استخدامها عند عدم توفر بيانات عن المبيعات لأكثر من سنتين أو فترتين سابقتين للسنة أو الفترة المراد التنبؤ بمبيعاتها، إلاَّ أنه يعاب عليها افتراض أن نفس الظروف ستتكرر كل سنة وهو مالا يحدث دائماً.

ب.طريقة المتوسط المتحرك البسيط:

تعد هذه الطريقة ملائمة للاستخدام لغرض التنبؤ بالمبيعات عندما تكون اتجاهات المبيعات مستقرة نسبياً أو ضئيلة التقلب من فترى لأخرى، حيث وفقاً لهذه الطريقة يتم اختيار مجموعة من قيم الظاهرة الفعلية (المبيعات السابقة) لعدة فترات واستخدامها كأساس للتنبؤ بالمبيعات المستقبلية عن طريق حساب متوسطات الفترات السابقة، ومن ثم حساب معدل التغير في هذه المتوسطات، ويمكن التنبؤ بالمبيعات وفقاً لهذه الطريقة من خلال المعادلة الآتية:

مبيعات السنة القادمة = آخر متوسط متحرك + 2 (التغير في المتوسط الأخير)

مثال 5 . 4):

بلغت مبيعات إحدى المنشآت من المنتج (هـ) على النحو الآتي:

السنة	المبيعات (بالوحدة)	السنة	المبيعات (بالوحدة)
2003م	220	2007م	260
2004م	230	2008م	300
2005م	210	2009م	310
2006م	250	2010م	290

المطلوب: تقدير المبيعات المتوقعة لسنة 2011م من المنتج (هـ) طبقاً لطريقة المتوسط المتحرك البسيط.

الحـل:

الخطوة الأولى: تحديد متوسط مبيعات السنوات الثلاث الأولى طبقاً للمعادلة الآتية:

$$\text{متوسط مبيعات السنوات الثلاث الأولى} = \frac{\text{مجموع مبيعات السنوات الثلاث}}{3} = \frac{210+230+220}{3} = 220 \text{ وحدة}$$

وتسجيل هذا المتوسط أمام السنة الثانية كما هو مبين في الجدول (5 . 1) التالي.

الخطوة الثانية: تحديد متوسط مبيعات ثلاث سنوات اعتباراً من السنة الثانية، أي باستبعاد السنة الأولى وذلك كما يلي:

$$\text{متوسط مبيعات السنوات الثلاث} = \frac{\text{مجموع مبيعات السنوات الثلاث}}{3} = \frac{250+210+230}{3} = 230 \text{ وحدة}$$

وتسجيل هذا المتوسط أمام السنة الثالثة كما هو مبين في الجدول (5 . 1) التالي، وهكذا يتم تحديد المتوسط لكل ثلاث سنوات بعد حذف السنة البادئة في حساب المتوسط السابق وإضافة سنة لاحقة، وتسجيل المتوسط أمام السنة الثانية من كل مجموعة.

الخطوة الثالثة: تحديد التغير في المتوسطات المحسوبة في كل خطوة من الخطوات السابقة، فمثلاً التغير في المتوسط بين الخطوة الأولى والثانية هو 10 وحدات، فيتم تسجيله أمام المتوسط الثاني وهكذا لجميع السنوات كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول (5 . 1)

يلخص متوسط كل 3 سنوات والتغير في المتوسطات لبيانات المثال (5 . 4)

السنة	المبيعات(بالوحدة)	متوسط ثلاث سنوات	التغير في المتوسط
2003م	220	-	-
2004م	230	220	-
2005م	210	230	10
2006م	250	240	10
2007م	260	270	30
2008م	300	290	20
2009م	310	300	10
2010م	290	-	-

الخطوة الرابعة: التنبؤ بمبيعات سنة 2011م باستخدام المعادلة الآتية:

مبيعات السنة القادمة 2011م= آخر متوسط للفترات +[2 (التغير في المتوسط الأخير)]

= 300 + (2 ×10) = 320 وحدة.

ج.طريقةالمتوسط المتحرك المضاعف

تستخدم هذه الطريقة عندما تكون المبيعات موسمية أو غير مستقرة وذات تغيرات وتقلبات مفاجئة من فترة لأخرى، إذ يمكِّن المتوسط المتحرك المضاعف من التخلص من التذبذبات الحادة (زيادة أو نقصاناً) في المبيعات على مدار الفترات في عملية التنبؤ، ويتم حساب المتوسط المتحرك المضاعف عن طريق تحديد المتوسط المتحرك للمتوسطات البسيطة باستخدام المعادلة الآتية:

سً = مجـ سَ / ن ، حيث أن:

سً : المتوسط المتحرك المضاعف.

سَ : المتوسط المتحرك البسيط = مجـ ص / ن

ص : المبيعات في الفترات السابقة

ن : عدد المتوسطات المتحركة البسيطة في معادلة سً وعدد الفترات في معادلة سَ.

ويمكن بعد ذلك صياغة معادلة التنبؤ بالمبيعات على النحو الآتي:

ص = أ + (ب × ع)

حيث أن:

ص= المبيعات المتوقعة (المراد التنبؤ بها).

ع = الفترة المراد التنبؤ بمبيعاتها (شهر أو أكثر، سنة أو أكثر).

أ = 2 سَ – سً

ب = $\frac{2}{ن - 1}$ × (سَ – سً)

مثال (5 . 5):

بلغت مبيعات إحدى المنشآت من المنتج (ل) على النحو الآتي:

السنة	المبيعات (بالوحدات)	السنة	المبيعات (بالوحدات)
2003م	220	2007م	260
2004م	230	2008م	240
2005م	210	2009م	310
2006م	250	2010م	290

المطلوب: تقدير المبيعات المتوقعة لسنة 2011م من المنتج (ل) طبقاً لطريقة المتوسط المتحرك المضاعف.

الحـل:

الخطوة الأولى: تحديد متوسط مبيعات السنوات الثلاث الأولى (سَ) طبقاً للمعادلة الآتية:

سَ = $\frac{\text{مجموع مبيعات السنوات الثلاث}}{3}$ = $\frac{220+230+210}{3}$ = 220 وحدة

وتسجيل هذا المتوسط أمام السنة الثانية كما هو مبين في الجدول (5 . 2) التالي.

الخطوة الثانية: تحديد متوسط مبيعات ثلاث سنوات اعتباراً من السنة الثانية، أي باستبعاد السنة الأولى وذلك كما يلي:

متوسط مبيعات السنوات الثلاث = $\frac{\text{مجموع مبيعات السنوات الثلاث}}{3}$ = $\frac{230+210+250}{3}$ = 230 وحدة

وتسجيل هذا المتوسط أمام السنة الثالثة كما هو مبين في الجدول التالي، وهكذا يتم تحديد المتوسط لكل ثلاث سنوات بعد حذف السنة البادئة في حساب المتوسط السابق وإضافة سنة لاحقة، وتسجيل المتوسط أمام السنة الثانية من كل مجموعة.

الخطوة الثالثة: إيجاد المتوسط المضاعف سً وإيجاد سَ – سً، وتلخيص نتائج الخطوات السابقة كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول (5 . 2)

يلخص تحديد سَ، **سً** ومقدار الفرق بينهما لبيانات المثال (5 . 5)

السنة	المبيعات (بالوحدة)	متوسط ثلاث سنوات سَ	سً	سَ – سً
2003م	220	-	-	
2004م	230	220	-	
2005م	210	230	-	
2006م	250	240	-	
2007م	260	250	-	
2008م	240	270	-	
2009م	310	280	248,33	31,67
2010م	290	مجـ= 1,490	-	

ومن ثم إيجاد سً بالمعادلة الآتية:

سً = $\frac{1,490}{6}$ = 248.33

وإيجاد سَ - سً على النحو الآتي:

سَ – سً = 280 – 248,33 = 31.67

الخطوة الرابعة: إيجاد قيمتي أ ، ب وعلى النحو الآتي:

أ = 2 سَ - سً = (2 × 280) – 248.33 = 311.67

ب = $\frac{2}{ن - 1}$ × (سَ – سً) = $\frac{2}{6 - 1}$ × 31,67 = 12.67

الخطوة الخامسة: التنبؤ بمبيعات سنة 2011م باستخدام المعادلة الآتية:

ص (مبيعات السنة القادمة 2011م)= أ + ب × ع

= 311.67 + (12.67 ×1)= 324.34 وحدة ≈ 324 وحدة.

6 . 2 . 2 طريقة الانحدار الخطي البسيط:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن التغير في المبيعات في السنوات الماضية كان بسبب حدوث تغير في بعض العوامل مثل الإنفاق على أفراد البيع، أو الإنفاق على الإعلان أو الإنفاق الاجتماعي أو التغير في السعر والجودة وغيرها من العوامل، وتمكِّن هذه الطريقة من دراسة أثر التغير في أحد هذه العوامل على المبيعات وبالتالي معرفة التغير الذي سيحدث على هذا العامل في السنة القادمة الأمر الذي يمكن من التنبؤ بمبيعات السنة القادمة، أي دراسة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، فمثلاً يمكن التنبؤ بمبيعات السنة القادمة في ضوء تحديد مدى تأثير الإنفاق على الإعلان، فلا شك أن هناك علاقة بينهما ولكن ماهي طبيعة هذه العلاقة وما مدى قوتها، فهذا ماتحدده هذه الطريقة، إذ وفقاً لهذه الطريقة يتم استخدام المعادلة الآتية للتنبؤ:

ص = أ + (ب س)

حيث أن:

ص : المتغير التابع (المبيعات المتوقعة للفترة القادمة).

س : المتغير المستقل (الإنفاق على: الإعلان، أو على رجال البيع أو الانفاق الاجتماعي).

أ ، ب: ثوابت يتم إيجادهما بالمعادلتين الآتيتين:

$$أ = \frac{مجـ ص}{ن} - \frac{ب\ مجـ س}{ن} = \bar{ص} - ب\ \bar{س}$$

حيث أن ص في هذه المعادلة تعبر عن المبيعات في السنوات السابقة.

وتعبر قيمة أ المحسوبة بموجب المعادلة السابقة عن حجم المبيعات المتوقعة (ص) عندما تكون قيمة العامل المستقل س تساوي صفر.

$$ب = \frac{ن\ مجـ س ص - مجـ ص\ مجـ س}{ن\ مجـ س^2 - مج (س)^2} \quad أو = \frac{مجـ س ص - ن\ \bar{س}\ \bar{ص}}{مجـ س^2 - ن\ (\bar{س})^2}$$

حيث أن ص في هذه المعادلة تعبر عن المبيعات في السنوات السابقة.

وتعبر قيمة ب المحسوبة بموجب المعادلة السابقة عن التحسن في حجم المبيعات المتوقعة (ص) عند تغير أو زيادة قيمة العامل المستقل س بوحدة واحدة.

مثال (5 . 6):

توفرت البيانات الفعلية الآتية عن مبيعات إحدى المنشآت من المنتج (و):

السنة (ن)		المبيعات بالوحدة (ص)		عمولة البائعين بآلاف الريالات (س)
2005م		1,500		75
2006م		2,2,00		135
2007م		2,500		175
2008م		3,000		225
2009م		3,100		250
2010م		3,300		280

المطلوب: من واقع هذه المعطيات ماهي المبيعات المتوقعة من المنتج (و) في سنة 2011م، بافتراض أن المنشاة تخطط لزيادة عمولة البائعين إلى 300 الف ريال.

الحـل:

للتنبؤ بمبيعات سنة 2011م يتم إتباع الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: إيجاد قيم مجـ ص، مجـ س، صَ، سَ، مجـ س ص ، مجـ $س^2$، وعلى النحو المبين في الجدول الآتي:

جدول (5 . 3)

يلخص تحديد س ص ، $س^2$ ومجاميعها لبيانات المثال (5 . 6)

ص	س	س ص	$س^2$
1,500	75	112,500	5,625
2,200	135	297,000	18,225
2,500	175	437,500	30,625
3,000	225	675,000	50,625
3,100	250	775,000	62,500
3,300	280	924,000	78,400
مجـ ص=15,600	مجـ س= 1,140	مجـ س ص =3,221,000	مجـ $س^2$= 246,000
صَ = 2,600	سَ = 190		

الخطوة الثانية: تحديد قيمتي أ ، ب ، ولمعرفة قيمة أ يتم البدء بتحديد قيمة ب وعلى النحو الآتي:

$$ب = \frac{ن \text{ مجـ س ص} - \text{مجـ س مجـ ص}}{ن \text{ مجـ س}^2 - \text{مج (س)}^2}$$

$$= \frac{6 \times (3,221,000) - (1,140 \times 15,600)}{6 \times 246,000) - (1,140)^2} = 8.74$$

وعلى ذلك فإن:

أ = صَ - ب سَ = 2,600 - (8.74 × 190) = 939.4

الخطوة الثالثة: التنبؤ بالمبيعات المتوقعة لسنة 2011م:

∵ ص = أ + (ب س)

∴ ص = 939.12 + (8.74 × س) ، ويمكن تفسير معالم هذه المعادلة على النحو الآتي:

939.12 تعني كمية المبيعات المقدرة عندما تكون قيمة المتغير المستقل وهو عمولة المبيعات يساوي صفر، 8.74 تعني مقدار التحسن في حجم المبيعات عند تغير العامل المستقل س بوحدة واحدة، أي عند انفاق 1,000 ريال عمولة بائعين، وعل ذلك فإن المبيعات المتوقعة لسنة 2011 عند انفاق 300 الف ريال عمولة بائعين ستكون على النحو الآتي:

ص لسنة 2011م = أ + (**ب** × س) = 939.4 + (8.74 × 300) = 3,561 وحدة.

وتجدر الإشارة إلى أن طريقة الانحدار الخطي البسيط يمكن استخدامها في حالة وجود عامل مستقل واحد فقط وقد كان في المثال السابق عمولة أفراد البائعين، ولكن قد يكون هناك أكثر من عامل مستقل تؤثر في المبيعات، مثل تأثر المبيعات بكل من عمولة البائعين والإنفاق على الإعلان والانفاق الاجتماعي وغيرها من العوامل، وفي مثل هذه الحالة يمكن استخدام طريقة الانحدار الخطي المتعدد.

3 . 2 . 6 طريقة الانحدار الخطي المتعدد:

في حالة تأثر المبيعات بأكثر من متغير مستقل فإنه يمكن استخدام الانحدار المتعدد للتنبؤ بالمبيعات، وفي هذه الحالة تأخذ معادلة التنبؤ بالمبيعات الصورة الآتية:

$ص_م = أ + (ب_1)(س_1) + (ب_2)(س_2) + (ب_3)(س_3) + ... (ب_ن)(س_ن)$

حيث أن:

ص : المبيعات المتوقعة (المراد التنبؤ بها).

س$_1$: العامل المستقل الأول.

س$_2$: العامل المستقل الثاني.

س$_ن$: غير ذلك من العوامل المستقلة.

جدير بالإشارة أنه في حالة وجود أكثر من عاملين مستقلين فإنه يصعب التنبؤ بدون استخدام الحاسب الآلي، أما إذا كان هناك عاملان مستقلان فقط فيمكن التنبؤ بالمبيعات باستخدام المعادلة الآتية:

ص = أ + (ب$_1$) (س$_1$) + (ب$_2$) (س$_2$) ، وتسمى معادلة انحدار المتغير التابع ص على المتغيرين المستقلين س$_1$، س$_2$ ، حيث أن:

ص : المبيعات المراد التنبؤ بها.

س$_1$ ، س$_2$: هما المتغيران المستقلان.

أ = (مجـ ص ÷ ن) - (ب$_1$ مجـ س$_1$ ÷ ن) - (ب$_2$ مجـ س$_2$ ÷ ن)

أو أ = صَ - ب$_1$ سَ$_1$ - ب$_2$ سَ$_2$

ب$_1$= [مجـ (ص− صَ) (س$_1$− سَ$_1$) مجـ (س$_2$− سَ$_2$)^2]−[مجـ (ص− صَ) (س$_2$ −سَ$_2$) مجـ (س$_1$− سَ$_1$) (مجـ س$_2$−سَ$_2$)]
÷
[مجـ (س$_1$− سَ$_1$)^2 مجـ (س$_2$− سَ$_2$)^2]− [((مجـ س$_1$− سَ$_1$) (مجـ س$_2$ −سَ$_2$))^2]

ب$_2$= [مجـ (ص− صَ) (س$_2$− سَ$_2$) مجـ (س$_1$− سَ$_1$)^2]−[مجـ (ص− صَ) (س$_1$ −سَ$_1$) مجـ (س$_1$− سَ$_1$) (مجـ س$_2$− سَ$_2$)]
÷
[مجـ (س$_1$− سَ$_1$)^2 مجـ (س$_2$− سَ$_2$)^2]− [((مجـ س$_1$− سَ$_1$) (مجـ س$_2$ −سَ$_2$))^2]

حيث أن ص في كل من معادلة أ ، ب$_1$، ب$_2$ تعبر عن قيم المتغير التابع وهو مبيعات السنوات السابقة.

مثال (5 . 7):

توفرت البيانات الفعلية الآتية عن مبيعات إحدى المنشآت من المنتج (ي):

السنة ن	المبيعات بآلاف الوحدات ص	انفاق على الإعلان بملايين الريالات $س_1$	الإنفاق الاجتماعي بملايين الريالات $س_2$
2005م	40	2	3
2006م	64	5	3
2007م	50	3	3
2008م	56	3	4
2009م	50	4	2
2010م	50	3	4

فإذا علمت: تخطط المنشأة لإنفاق 4 مليون ريال إعلان، 5 مليون ريال إنفاق اجتماعي في السنة القادمة 2011م.

المطلوب: التنبؤ بالمبيعات المتوقعة في سنة 2011م.

الحـل:

للتنبؤ بالمبيعات تُستخدم المعادلة الآتية:

$ص = أ + (ب_1)(س_1) + (ب_2)(س_2)$

وللوصول إلى معادلة الانحدار المتعدد السابقة يتطلب الأمر إيجاد قيم كل من أ ، $ب_1$ ، $ب_2$، ولإيجاد هذه القيم يقتضي الأمر حساب معالم مكونات معادلاتها وعلى النحو المبين في الجدول الآتي:

جدول (5 . 4)

يلخص حساب معالم مكونات معادلات الانحدار الخطي المتعدد ومجاميعها لبيانات المثال (5 . 7)

السنة ن	ص	$س_1$	$س_2$	$ص - \bar{ص}$	$س_1 - \bar{س}_1$	$س_2 - \bar{س}_2$	$(س_1 - \bar{س}_1)^2$	$(س_2 - \bar{س}_2)^2$	$(ص - \bar{ص})(س_1 - \bar{س}_1)$	$(ص - \bar{ص})(س_2 - \bar{س}_2)$	$(س_1 - \bar{س}_1)(س_2 - \bar{س}_2)$
2005م	40	2	3	11.667-	1.333-	0.17-	1.777	0.028	15.552	1.948	0.223
2006م	64	5	3	12.333	1.667	0.17-	2.779	0.028	20.559	2.060-	0.278-
2007م	50	3	3	1.667-	0.333-	0.17-	0.111	0.028	0.555	0.278	0.056
2008م	56	3	4	4.333	0.333-	0.83	0.111	0.694	1.443-	3.609	0.277-

2009م	50	4	2	1.667-	0.667	1.17-	0.445	1.362	1.112-	1.945	0.778-
2010م	50	3	4	1.667-	0.333-	0.83	0.111	0.694	0.555	1.389-	0.277-
مج	310	20	19	0.002-	0.002	0	5.333	2.833	34.667	4.333	1.333-

$\bar{\text{ص}} = \frac{310}{6} = 51.667$ ، $\bar{\text{س}}_1 = \frac{20}{6} = 3.333$ ، $\bar{\text{س}}_2 = \frac{19}{6} = 3.167$

يلي ذلك تحديد قيمتي أ ، ب1 ، ب2 ولمعرفة قيمة أ يتم البدء بتحديد قيمة ب1 ، ب2 وعلى النحو الآتي:

$$\text{ب}_1 = \frac{[\text{مج}(\text{ص}-\bar{\text{ص}})(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)\ \text{مج}(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2)^2] - [\text{مج}(\text{ص}-\bar{\text{ص}})(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2)\ \text{مج}(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2)]}{[\text{مج}(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)^2\ \text{مج}(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2)^2] - [(\text{مج}(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2))^2]}$$

$$= \frac{(34.667)(2.333) - (4.333)(-1.333)}{(5.333)(2.8333) - (-1.333)^2} = \frac{103.988}{1331} = 7.8$$

$$\text{ب}_2 = \frac{[\text{مج}(\text{ص}-\bar{\text{ص}})(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2)\ \text{مج}(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)^2] - [\text{مج}(\text{ص}-\bar{\text{ص}})(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)\ \text{مج}(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2)]}{[\text{مج}(\text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)^2\ \text{مج}(\text{س}_2-\bar{\text{س}}_2)^2] - [((\text{مج}\ \text{س}_1-\bar{\text{س}}_1)(\text{مج}\ \text{س}_2-\bar{\text{س}}_2))^2]}$$

$$= \frac{(4.333)(5.333) - (34.667)(-1.333)}{(5.333)(2.8333) - (-1.333)^2} = \frac{103.988}{1331} = 5.2$$

وعليه فإن:

$$\text{أ} = \bar{\text{ص}} - \text{ب}_1\bar{\text{س}}_1 - \text{ب}_2\bar{\text{س}}_2$$

$$= 51.667 - 7.8(3.333) - 5.2(3.167) = 9.2$$

ومما سبق فإن:

معادلة التنبؤ بالمبيعات المتوقعة في سنة 2011م ستكون على النحو الآتي:

$$\text{ص} = \text{أ} + (\text{ب}_1)(\text{س}_1) + (\text{ب}_2)(\text{س}_2) = 9.2 + 7.8\ (\text{س}_1) + 5.2\ (\text{س}_2)$$

ويمكن تفسير معالم معادلة التنبؤ على النحو الآتي:

يمثل الرقم 9.2 قيمة المتغير التابع ص وهو كمية المبيعات المتوقعة عندما تكون قيمة كل من المتغيرين س1 ، س2 المعبران عن الانفاق عن الاعلان والانفاق الاجتماعي تساوي صفراً، أي أن المبيعات المتوقعة ستكون 9.200 وحدة عند عدم انفاق أي مبالغ على الإعلان أو المجالات الاجتماعية، أما الرقم 7.8 فيشير إلى التحسن في المبيعات الذي ينجم عن تغير العامل المستقل س1

المتمثل في الانفاق على الاعلان بوحدة واحدة، أي أن كل 1 مليون ريال انفاق على الاعلان يؤدي إلى زيادة المبيعات بواقع 7,800 وحدة، في حين يشير الرقم 5.2 إلى التحسن في المبيعات الذي ينجم عن تغير العامل المستقل $س_2$ المتمثل في الانفاق الاجتماعي بوحدة واحدة، أي أن كل 1 مليون ريال انفاق اجتماعي يؤدي إلى زيادة المبيعات بواقع 5,200 وحدة.

وفي ضوء ماتقدم فإن المبيعات المتوقعة (ص) في سنة 2011م عند إنفاق 4 مليون ريال على الإعلان، 5 مليون ريال انفاق اجتماعي ستكون على النحو الآتي:

ص = 9.2 + 7.8 ($س_1$) + 5.2 ($س_2$)

= 9.2 + 7.8 (4) + 5.2 (5) = 66.4 الف وحدة.

7. إعداد موازنة المبيعات Preparing the Sales Budget

تعرف موازنة المبيعات بأنها عبارة عن تنبؤ المنشأة لحجم وقيمة المبيعات خلال فترة زمنية معينة بحيث يعتبر هدف تسعى المنشأة إلى تحقيقه.

ويمكن بيان أهداف موازنة المبيعات بالآتي:

أ.توفير البيانات اللازمة لتحديد الاحتياجات في المستقبل من المخزون السلعي من مواد أولية ومواد مساعدة، ومن النقد اللازم.

ب.المساعدة في إعداد الموازنات الأخرى.

ج.تحقيق الرقابة على المبيعات إذ لا بد من مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي واستخراج الانحرافات الخاصة بالأسعار والكميات.

د.إحكام الرقابة على العاملين وخصوصاً رجال البيع وتقييم أدائهم.

ه.تجهيز البيانات الأساسية الخاصة بالإيرادات والتكاليف (الأرباح أو الخسائر).

وبعد إتمام عملية التنبؤ بحجم مبيعات المنشأة من كافة المنتجات أو السلع فإنه يتم تلخيص نتائج التنبؤ في جداول تعبر عن حجم المبيعات المتوقعة بالكمية والقيمة في فترة مستقبلية معينة هي الفترة التي تم التنبؤ بحجم المبيعات فيها.

ومن الضروري القيام بإعداد موازنة المبيعات بالكميات والأسعار وذلك حسب الأساسين الآتيين، مع التنويه إلى أننا سنتناول استراتيجيات التسعير في الوحدة الثامنة:

أ. حسب المناطق البيعية ولكل سلعة:

تعد موازنة المبيعات-على سبيل المثال-كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول (5 . 5)

موازنات المبيعات ـ المنتج أو السلعة س ـ لسنة 2011م

المنطقة	السنة الحالية 2010م						السنة القادمة 2011م		
	المخطط			الفعلي			المخطط		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
أ									
ب									
ج									
الإجمالي									

أ. حسب المنتجات ولكل **منطقة بيعية:**

تعد موازنة المبيعات-على سبيل المثال-كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول (6 . 5)

موازنة المبيعات ـ المنطقة أ ـ لسنة 2011م

المنتج أو السلعة	السنة الحالية 2010م						السنة القادمة 2011م		
	المخطط			الفعلي			المخطط		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
س									
ص									
ع									
الإجمالي									

8. أسئلة التقويم الذاتي

1-ماالمقصود بمفهوم التنبؤ بالمبيعات؟

2-وضح أهمية التنبؤ بالمبيعات؟

3-بين بإيجاز المتطلبات الأساسية لعملية التنبؤ بالمبيعات؟

4-عدد وبدون إيضاح العوامل الداخلية المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات؟

5- عدد وبدون إيضاح العوامل الخارجية المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات؟

6-ماهو المقصود بنقطة التعادل؟ وماهو تأثيرها على التنبؤ بالمبيعات؟

7-ارسم شكلاً يلخص العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات؟

8-أذكر مزايا وعيوب كل طريقة من طرائق التنبؤ بالمبيعات الآتية:

أ . طريقة استطلاع آراء الإدارة العليا.

ب. طريقة تقديرات قسم المبيعات.

ج. طريقة استطلاع آراء العملاء والمستهلكين.

د. طريقة استطلاع آراء الخبراء.

هـ. طريقة الحسبة البسيطة.

9- بين خطوات التنبؤ بالمبيعات وفقاً لطريقة استطلاع آراء الإدارة العليا ؟

10-بلغت المبيعات الفعلية لإحدى المنشآت من السلعة (ك) خلال السنوات الثمان المنقضية على النحو الآتي:

السنة	المبيعات (بالوحدة)	السنة	المبيعات (بالوحدة)
1	440	5	520
2	460	6	480
3	420	7	620
4	500	8	580

المطلوب: التنبؤ بمبيعات السنة التاسعة وفقاً لكل طريقة من الطرائق الآتية:

أ.طريقة الحساب البسيطة.

ب. طريقة المتوسط المتحرك البسيط.

ج.طريقة المتوسط المتحرك المضاعف.

11-ماهو المقصود بموازنة المبيعات؟

12- ماهي أهداف موازنة المبيعات ؟

9. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخطأ مع تصويبها فيما يأتي:

1-( ) تؤثر نية إدارة المنشأة في مجال تطوير أو تحديث السلعة مستقبلاً على التنبؤ بحجم المبيعات المستقبلية من تلك السلعة.

2-( ) لايؤثر توسع امكانيات المنشأة التوزيعية على التنبؤ بحجم المبيعات.

3 -( ) يتأثر حجم المبيعات المتنبأ بها بتطور كفاءة أفراد البيع.

4 -( ) تؤثر الموارد المالية المحدودة للمنشأة سلباً على التنبؤ بحجم المبيعات المستقبلية.

5-( ) يمكن استخدام طريقة المراحل التاريخية للتنبؤ بحجم مبيعات سلعة جديدة لاتتوفر لدى المنشأة معلومات سابقة عن مبيعاتها من منتجات مشابهة لهذه السلعة.

6-( ) تستخدم طريقة الحساب البسيطة للتنبؤ بمبيعات السنة المقبلة عند توفر بيانات عن المبيعات لأكثر من سنتين أو فترتين سابقتين للسنة أو الفترة المراد التنبؤ بمبيعاتها.

7-( ) يمكن استخدام طريقة المتوسط المتحرك البسيط للتنبؤ بحجم المبيعات عندما يكون اتجاه المبيعات مستقر نسبياً أو ضئيل التقلب من فترة لأخرى.

8 -( ) تعد طرائق المتوسطات ملائمة للتنبؤ بالمبيعات عند وجود عوامل يؤثر تغيرها على المبيعات.

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-أي من الحالات الآتية تؤدي إلى تأثير سلبي على حجم المبيعات المتنبأ بها:

أ. تقليص المنشأة سياساتها الترويجية والإعلانية أثناء الفترة المتنبأ بمبيعاتها.

ب. انتهاج إدارة المنشأة سياسة المركزية في مختلف القرارات.

ج. عدم تبني المنشأة أي سياسة تحفيزية مالية ومعنوية لأفراد البيع.

د. كل ماسبق.

2-يعد الآتي أكثر العوامل الخارجية تأثيراً في التنبؤ بالمبيعات:

أ. العوامل الاقتصادية.　　　ب. المنافسة.　　　ج. العوامل السياسية.

3-يمكن استخدام طريقة الأسواق الاختبارية للتنبؤ بمبيعات سلعة جديدة:

أ . لاتتوفر لدى المنشأة معلومات عن مبيعاتها السابقة منها.

ب . تتوفر لدى المنشأة معلومات عن مبيعاتها السابقة منها.

ج . تتوفر لدى المنشأة معلومات عن مبيعات سلعة سابقة مماثلة للسلعة الجديدة.

4- تعد طريقة المتوسط المتحرك المضاعف ملائمة للتنبؤ بالمبيعات عندما يكون اتجاه المبيعات:

أ. مستقر نسبياً أو ضئيل التقلب من فترة لأخرى.

ب. موسمي أو غير مستقر وذو تقلب من فترة لأخرى.

ج. مستقر نسبياً أو غير مستقر وذو تقلب من فترة لأخرى.

5-يمكن استخدام طريقة الانحدار الخطي البسيط للتنبؤ بالمبيعات في الحالة الآتية:

أ. عدم تأثر المبيعات بأي عامل من العوامل.

ب. تأثر المبيعات بأكثر من عامل مستقل.

ج. تأثر المبيعات بعامل مستقل واحد.

6-أي جملة من الجمل الآتية غير صحيحة:

أ. تُستخدم طريقة الانحدار الخطي المتعدد للتنبؤ بالمبيعات التي تتأثر بعاملين مستقلين فقط.

ب. تُستخدم طريقة الانحدار الخطي المتعدد للتنبؤ بالمبيعات التي تتأثر بأكثر من عاملين مستقلين.

ج. تُستخدم طريقة الانحدار الخطي المتعدد للتنبؤ بالمبيعات التي تتأثر بعامل مستقل واحد فقط.



8. الخلاصة:

تركز محور اهتمام هذه الوحدة على تخطيط المبيعات بدءاً بعملية التنبؤ بحجم المبيعات وانتهاءً بإعداد موازنة المبيعات، وتبين أن جوهر التنبؤ بالمبيعات يتمثل في التحديد المسبق لكمية المبيعات المتوقعة خلال فترة قادمة، وتأتي أهمية التنبؤ بالمبيعات من كونه أداة أساسية في تحقيق أغراض عديدة ومن تلك الأغراض أنه يمثل الأساس الذي تنبثق من نتائجه بقية خطط المنشأة الإنتاجية والمالية والتكاليفية، بالإضافة إلى تمكين المنشأة من تخطيط مختلف مفاصل النشاط التسويقي بما في ذلك تخطيط تكاليف التسويق وإحكام الرقابة عليها، وللوصول إلى نتائج تنبؤ موضوعية فقد تبين أن للتنبؤ متطلبات يجب توافرها ومن ثم القيام بعملية التنبؤ -مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تؤثر في التنبؤ بالمبيعات – وذلك باستخدام واحدة أو أكثر من طرائق التقدير الشخصي أو الطرائق الاحصائية مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الملائمة لاستخدام كل طريقة لاسيما الإحصائية منها، فقد تبين أنه يمكن استخدام طرائق السلاسل الزمنية عموماً عند عدم تأثر المبيعات بأي عامل أو عوامل مستقلة، بحيث تستخدم طريقة الحساب البسيطة عند عدم توفر بيانات عن المبيعات الفعلية لأكثر من سنتين أو فترتين سابقتين للسنة أو الفترة المراد التنبؤ بمبيعاتها، بينما تستخدم إما طريقة المتوسط المتحرك البسيط أو المضاعف في حالة توافر بيانات عن المبيعات لعدة سنوات سابقة مع مراعاة استخدام طريقة المتوسط المتحرك البسيط إذا كانت اتجاهات المبيعات مستقرة من فترة لأخرى واستخدام طريقة المتوسط المتحرك المضاعف إذا كانت المبيعات موسمية أو متسمة بالتقلب من فترة لأخرى، أما إذا كانت المبيعات تتأثر بعوامل مستقلة فإنه يتم استخدام طرائق الانحدار الخطي بحيث تستخدم طريقة الانحدار الخطي البسيط عند تأثر المبيعات بعامل مستقل واحد فقط واستخدام طريقة الانحدار الخطي المتعدد في حالة وجود أكثر من عامل مستقل يؤثر تغيرها على المبيعات.

وبعد إتمام عملية التنبؤ يمكن إعداد موازنة المبيعات (كمية وقيمة) على مستوى كل منطقة جغرافية أو على مستوى المناطق الجغرافية كافة وفق ماهو مبين سابقاً في فقرة إعداد موازنة المبيعات.

11. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، تناولنا في هذه الوحدة بشكل رئيس التنبؤ بالمبيعات وصولاً إلى إعداد موازنة المبيعات التي تتضمن بطبيعة الحال كمية المبيعات المخططة من كل منتج، وبيَّنا في مواضع مختلفة في هذه الوحدة أن تخطيط بقية أعمال المنشأة وتقييم الأداء فيها ومنها قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح يرتكز على حجم المبيعات المخططة، لذلك سنتناول في الوحدة التالية وهي الوحدة السادسة انحرافات المبيعات والأرباح من خلال بيان اهمية قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح وتناول الطرائق التي تستخدم في قياس وتحليل انحرافات المبيعات وانحرافات أرباح المبيعات كل على حدة.

12. إجابات التدريبات:

تدريب (1):

المثال هو: ماحدث من إساءة إلى شخص النبي صلى الله عليه وسلم من بعض الجهات في بعض الدول الأوربية فأحجم معظم الأفراد في كثير من الدول العربية والإسلامية عن شراء منتجات الشركات التي تنتمي إلى تلك الدول الأوربية.

تدريب (2):

1- وفقاً لأسلوب معادلة صافي الربح:

نفترض أن حجم المبيعات لتحقيق التعادل هو ع

إيرادات المبيعات = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة + صافي الربح

120,000 ع = 70,000 ع + 60,000,00 + صفر

50,000 ع = 60,000,00

ع (نقطة التعادل بالوحدة) = $\frac{60,000,000}{50,000}$ = 1,200 طن.

نقطة التعادل بالريال = نقطة التعادل بالطن × سعر البيع

= 1,200 طن × 120,000 ريال = 144,000,000 ريال.

2- وفقاً لأسلوب معادلة صافي الربح:

نقطة التعادل بالوحدات= $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$

$$= \frac{60,000,000}{70,000 - 120,000} = 1,200 \text{ طن.}$$

نقطة التعادل بالريال = 1,200 طن × 120,000 ريال = 144,000,000 ريال.

تدريب (3):

تمهيد:

تحديد الربح الحدي (هامش المساهمة) لكل منتج:

	المنتج أ	المنتج ب	المنتج ج
سعر بيع الوحدة	800 ريال	600 ريال	700 ريال
(-) التكلفة المتغيرة للوحدة	(500) ريال	(400) ريال	(450) ريال
= الربح الحدي للوحدة	300 ريال	200 ريال	250 ريال

متوسط الربح الحدي للوحدة= (300 × 0,40) + (200× 0,20) + (250× 0,40)

= 260 ريال/وحدة

نقطة التعادل للتشكيلة = $\frac{8,268,000}{260}$ = 31,800 وحدة.

وبالتالي تكون المبيعات من خليط المنتجات التي تحقق التعادل كالآتي:

منتج أ = 31,800 وحدة × 40٪ = 12,720 وحدة.

منتج ب = 31,800 وحدة × 20٪ = 6,360 وحدة.

منتج ج = 31,800 وحدة × 40٪ = 12,720 وحدة.

إجمالي = 31,800 وحدة.

13. إجابات الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة **الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ:**

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	✓	
2	✗	يؤثر توسع امكانيات المنشأة التوزيعية على التنبؤ بحجم المبيعات، فتوسع إمكانيات المنشأة التوزيعية يسهل على المنشأة الوصول إلى أسواق جديدة لم تؤخذ بعين الاعتبار عند التنبؤ بالمبيعات.
3	✓	
4	✓	
5	✗	يمكن استخدام طريقة المراحل التاريخية للتنبؤ بحجم مبيعات سلعة جديدة تتوفر لدى المنشأة معلومات سابقة عن مبيعاتها من منتجات مشابهة لهذه السلعة.
6	✗	تستخدم طريقة الحساب البسيطة للتنبؤ بمبيعات السنة المقبلة عند عدم توفر بيانات عن المبيعات لأكثر من سنتين أو فترتين سابقتين للسنة أو الفترة المراد التنبؤ بمبيعاتها.
7	✓	
8	✗	تعد طرائق المتوسطات ملائمة للتنبؤ بالمبيعات عند عدم وجود عوامل يؤثر تغيرها على المبيعات، أما الطرق الملائمة للتنبؤ بالمبيعات عند وجود عوامل يؤثر تغيرها على المبيعات فهي طرائق الإنحدار.

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4	5	6
الإجابة الصحيحة	د	ب	أ	ب	ج	ج

14 . 1 المراجع العربية

1. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.
2. ر. شبيجل، موراي (1995)، "ملخصات سلسلة شوم: نظريات ومسائل في الإحصاء"، ط3، ترجمة شعبان عبد الحميد شعبان، الدار الدولية للنشر والتوزيع، القاهر.
3. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء.
4. عمران، كامل على متولى (2007م)، "التخطيط والرقابة"، جامعة القاهرة، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، القاهرة.
5. القريشي، محمد صالح تركي (2004)، "مقدمة في الاقتصاد القياس"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.
6. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، بدون تاريخ، "تخطيط المبيعات"، المملكة العربية السعودية، الرياض.
7. وزارة التعليم العالي والبحث العلمي (2006م)، "المفاضلة بين نموذج السلاسل الزمنية ونموذج الانحدار البسيط في التنبؤ بحجم المبيعات في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر.

14 . 2 المراجع الأجنبية

1. Aspy Palia (2004), "Online Sales Forecasting With The Multiple Regression Analysis Data Matrices Package", Developments In Business Simulation And Experiential Learning, Volume 31, Hawaii.
2. Beer Industry Electronic Commerce Coalition (2009), "Hitting the Mark: Accuracy in Beer Sales Forecasting", http://nbwa.org/Resources/PDFs/hitting_the_mark.pdf
3. Chapman, alan (2006), "Monthly Sales Report/Forecast", www.businessballs.com.
4. Duran, Randall E. (2008) "Probabilistic Sales Forecasting for Small and Medium-Size Business Operations", Catena Technologies Pte Ltd., Republic of Singapore, April.

5. Hahn, Donald J.(2008), "Strategic Sales and Marketing Planning", HahnTraining, http://www.champtrainer.com/content/files/whitepapers/Strategic%20Planning%20I.pdf
6. Highclere (2010), "Sales Planning", Century Sales Management, May.
7. Mark Lane Consulting (2006), "Sales Plan Template", Marklaneconsulting, http://www.marklaneconsulting.com/uploads/resources/pdf/Template_Sales_Plan.pdf
8. Moon, Mark A. & Mentzer, John T. (1999), "Improving Salesforce Forecasting", The Journal Of Business Forecasting, Summer.
9. Sinicki, Lisa, (2009), "Sales & Marketing Management", Sales & Marketing Management Magazine, June.
10. V. M. Grinyak, S. M. Semenov and E. I. Kogay (2009), "Model for Planning Seasonal Sales in Corporate Information Systems", Automatic Documentation and Mathematical Linguistics, Volume 43, Number.
11. Wright, David J. (2007), "Decision Support Oriented Sales Forecasting Methods", Journal of The Academy of Marketing Science, October.



الوحـــدة السادسة

6

قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

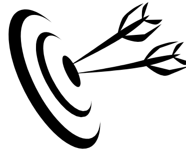
محتويات الوحدة

1. المقدمة:

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، نرحب بك في مطلع هذه الوحدة ونذكرك بأننا تناولنا في الوحدة السابقة تخطيط المبيعات، ولا تكتفي العديد من المنشآت فقط بتخطيط مبيعاتها، بل تخطط وتراقب مبيعاتها وأرباحها أيضاً، فتقوم بتخطيط كمية وقيمة المبيعات والأرباح معيارياً ومن ثم قياس وتحليل انحرافات ماتحقق فعلاً عن المخطط لها لما لذلك من فوائد عديدة للمنشأة، لذا سنتناول في هذه الوحدة أهمية قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح وقياس وتحليل تلك الانحرافات.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على:

1-بيان أهمية قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح.

2-توضيح طبيعة قياس انحرافات المبيعات والأرباح.

3-قياس وتحليل انحرافات المبيعات.

4-قياس وتحليل انحرافات الأرباح.

3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، نلفت انتباهك إلى أن هذه الوحدة تتكون من أربعة أقسام رئيسة هي:

1-أهمية قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح.

2-طبيعة قياس انحرافات المبيعات والأرباح.

3-قياس وتحليل انحرافات المبيعات.

4-قياس وتحليل انحرافات الأرباح (أرباح المبيعات).

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس، إن المراجع الآتية تعد قراءات إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليها والاستفادة منها قدر الإمكان نظراً لاتصالها المباشر ببعض موضوعات هذه الوحدة:

1. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء، ص (330-375)
2. كحالة، جوزيف و حنان، رضوان حلوة (1998م)، "محاسبة التكاليف المعيارية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن ، عمان، ص (309-341)

2. أهمية قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح.

تقوم العديد من المنشآت بتخطيط كمية وقيمة المبيعات والأرباح معيارياً وقياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح الفعلية عن المخطط لها، وتكمن أهمية ذلك في ما ينجم عنه من فوائد عديدة للمنشأة منها:

أ. تحديد انحرافات كميات وقيمة المبيعات والأرباح الفعلية عن المستويات المعيارية المخططة لها.

ب. دراسة قيم الانحرافات وبحث أسبابها الرئيسية والتفصيلية، مثل : أسباب زيادة أو نقصان كمية المبيعات الفعلية عن المبيعات المعيارية وأسباب اختلاف مزيج المبيعات الفعلية عن مزيج المبيعات المعيارية والنتائج التي أدت إليها هذا الاختلافات وأسباب تغير أسعار البيع ومدى تأثر الأرباح بتلك الزيادة أو النقصان في كمية المبيعات أو بذلك التغير في أسعار البيع .

ج. وضع الحلول الملائمة للانحرافات واتخاذ الإجراءات الإدارية المناسبة في ضوء العوامل المسببة للانحرافات وتلافي حدوثها مستقبلاً.

3. طبيعة قياس انحرافات المبيعات والأرباح.

تمثل انحرافات المبيعات وأرباحها تغيرات في إيرادات المنشأة، وبالتالي فهي تشير إلى عكس ما تدل عليه انحرافات التكاليف، وتشير زيادة المبيعات الفعلية عن المعيارية إلى انحراف وفر بينما يشير نقص المبيعات الفعلية عن المعيارية إلى وجود انحراف اسراف، لذلك يجري **قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح** من خلال طرح البيانات المعيارية من الفعلية (باستثناء قياس الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات)، وإذا كانت النتيجة بإشارة سالبة دل ذلك على انحراف الاسراف أما إذا كانت النتيجة موجبة دل ذلك على انحراف الوفر، أي أن الإشارة الجبرية السالبة في ناتج الطرح

تدل على انخفاض في إيرادات المنشأة أو أرباحها، أما الإشارة الموجبة فتدل على زيادة في إيرادات المنشأة أو أرباحها.

4. قياس وتحليل انحرافات المبيعات

تنتج قيمة مبيعات المنتج أو السلعة من حاصل ضرب الكمية المباعة من المنتج أو السلعة في سعر بيع الوحدة، لذلك تنجم انحرافات قيمة المبيعات عن اختلاف الكمية المباعة فعلاً عن الكمية المعيارية المخطط بيعها أو عن اختلاف سعر البيع الفعلي عن السعر المعياري المخطط أو عن كليهما معاً أي عن وجود اختلاف في كل من كمية المبيعات وسعر بيع وحدة المبيعات.

وعلى ذلك يتم تحديد الانحراف الإجمالي للمبيعات بطريقة "رقم الأعمال" أو ماتسمى طريقة "قيمة المبيعات" التي تقوم على مقارنة قيمة المبيعات الفعلية بالمعيارية لتحديد الانحراف الكلي للمبيعات، ومن ثم تحليله إلى:

أ.انحراف أسعار المبيعات.

ب.انحراف حجم المبيعات، والذي يحلل بدوره في حالة وجود علاقة استبدال بين السلع المباعة إلى جزئين هما: انحراف نسبة مزيج المبيعات وانحراف كمية المبيعات.

وقبل تناول معادلات قياس وتحليل احراف المبيعات نورد بعض الرموز الممكنة الاستخدام في تلك المعادلات.

4 . 1 بعض الرموز المستخدمة في قياس وتحليل انحرافات المبيعات

جدول (6 . 1)

الرموز المستخدمة في قياس وتحليل انحرافات المبيعات

الرمز	المقصود بالرمز
ك ف	كمية مبيعات فعلية
ك م	كمية مبيعات معيارية أو مخططة
س ف	سعر بيع فعلي
س م	سعر بيع معياري

4 . 2 قياس وتحليل انحرافات المبيعات وفق طريقة قيمة المبيعات

تهدف هذه الطريقة إلى قياس انحرافات قيمة المبيعات الفعلية عن قيمتها المعيارية، إذ تقوم هذه الطريقة على مقارنة قيمة المبيعات الفعلية من المنتج أو السلعة بنظيرتها المخططة، ونظراً لتأثر قيمة المبيعات ببعدي سعر البيع وكمية المبيعات فإن انحرافات المبيعات تتألف من الانحراف الكلي

الذي يتم تحليله إلى مكوناته المتمثلة في انحراف سعر المبيعات وانحراف حجم (كمية) المبيعات وعلى النحو الآتي:

الانحراف الكلي:

يمثل الفرق بين قيمة المبيعات الفعلية وقيمة المبيعات المخططة، أي أن:

الانحراف الكلي لقيمة المبيعات = قيمة المبيعات الفعلية - قيمة المبيعات المخططة

حيث أن:

قيمة المبيعات الفعلية = كمية المبيعات الفعلية × سعر البيع الفعلي.

قيمة المبيعات المخططة= كمية المبيعات المخططة × سعر البيع المعياري.

ويحلل هذا الانحراف الكلي إلى:

1) انحراف سعر المبيعات:

يمثل هذا الانحراف الفرق بين قيمة المبيعات الفعلية بالسعر الفعلي وقيمة هذه المبيعات الفعلية بالسعر المعياري، أي أن:

انحراف سعر المبيعات = (سعر بيع فعلي - سعر بيع معياري) × كمية مبيعات فعلية

2) انحراف حجم المبيعات (انحراف حجم موازنة المبيعات):

يمثل الفرق بين القيمة الناتجة عن تقييم كمية المبيعات الفعلية بالسعر المعياري وبين قيمة المبيعات المخططة، وعليه فهو يساوي:

انحراف حجم موازنة المبيعات= (كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة) × سعر بيع معياري

ويكتفى بتحليل الانحراف الكلي للمبيعات إلى الانحرافين السابقين فقط في حالة ما إذا كانت المبيعات عبارة عن سلعة واحدة أو بيع عدة سلع تظهر فيما بينها علاقة استقلالية، أي أن مبيعات سلعة معينة لايؤثر على مبيعات سلعة أو سلع أخرى، أما في حالة بيع عدة سلع تظهر فيما بينها علاقة إحلال أو استبدال، أي أن مبيعات سلعة معينة يؤثر على مبيعات سلعة أخرى، فإنه يجري في هذه الحالة تحليل انحراف حجم المبيعات تحليلاً إضافياً إلى قسمين هما: انحراف نسبة مزيج المبيعات وانحراف كمية المبيعات، وعلى النحو الآتي:

أ.انحراف نسبة مزيج المبيعات:

يمثل هذا الانحراف ذلك الجزء من انحراف حجم موازنة المبيعات والذي ينجم عن اختلاف نسبة مزيج المبيعات الفعلية عن نسبة المزيج المعياري للمبيعات ، ويتم قياس انحراف نسبة مزيج المبيعات وفقاً للمعادلة الآتية:

انحراف نسبة مزيج المبيعات=قيمة المبيعات وفق نسبة المزيج الفعلي− قيمة المبيعات وفق نسبة المزيج المعياري

= (نسبة المزيج الفعلي − نسبة المزيج المعياري)× مج كمية مبيعات فعلية × سعر بيع معياري

أو = (ك ف − ك ف بنسبة المزيج المعياري) × س م

حيث أن:

نسبة المزيج المعياري للمنتج= كمية المبيعات المخططة من المنتج ÷ مجموع كمية المبيعات المخططة من كافة المنتجات

ب.انحراف كمية المبيعات:

يمثل هذا الانحراف الفرق بين كمية المبيعات الفعلية وكمية المبيعات المخططة مقوماً بمتوسط سعر البيع المعياري لوحدة المزيج، ويقاس هذا الانحراف بالمعادلة الآتية:

انحراف كمية المبيعات= (كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة) × متوسط سعر بيع معياري

حيث أن:

متوسط سعر البيع المعياري هو متوسط موزون لخطة بيع مزيج المنتجات ويساوي:

متوسط سعر البيع المعياري= إجمالي إيرادات المبيعات المخططة ÷ إجمالي كمية المبيعات المخططة

مثال (7 . 1):

تقوم شركة آزال بإنتاج وبيع منتجين هما س، ص، وقد أظهرت سجلات هذه الشركة البيانات الآتية لسنة 2010م:

البيانات المخططة لسنة 2010م:

المنتج	كمية المبيعات	سعر بيع الوحدة
س	8,000 وحدة	100 ريال
ص	13,000 وحدة	90 ريال

البيانات الفعلية خلال سنة 2010م:

المنتج	كمية المبيعات الفعلية	سعر بيع الوحدة
س	5,000 وحدة	100 ريال
س	2,500 وحدة	85 ريال
ص	12,000 وحدة	90 ريال
ص	3,000 وحدة	95 ريال

المطلوب: تحديد الانحراف الكلي للمبيعات وتحليله إلى مكوناته وفق طريقة قيمة المبيعات في ظل كل افتراض من الافتراضين الآتيين:

أ.لاتوجد علاقة استبدال بين مبيعات المنتجين.

ب.ترتبط مبيعات المنتجان فيما بينها بعلاقة استبدال.

الحـل:

في ظل الافتراض **أ**: عدم وجود علاقة استبدالية بين مبيعات المنتجين

الانحراف الكلي لقيمة المبيعات= قيمة المبيعات الفعلية -قيمة المبيعات المخططة

المنتج (س) =[(5,000 × 100) + (2,500 × 85)]-[8,000 × 100]

= [712,500] - [800,000] = (87,500) ريال انحراف غير ملائم

المنتج (ص) = [(12,000 × 90) + (3,000 × 95)]-[13,000 × 90]

= [1,365,000] -[1,170,000]= +195,000 ريال انحراف ملائم

إجمالي = + 107,500 ريال انحراف ملائم

تقييم الانحراف:

يلاحظ أن المقارنة تمت بين إيرادات المبيعات لمستوى مبيعات فعلي مع نظيرتها لمستوى مبيعات مخطط، وهما مستويان مختلفان، وتشير المقارنة إلى حدوث انحراف يشير إلى تراجع إيرادات المبيعات الفعلية من المنتج (س) عن إيراداته المخططة بمبلغ (87,500) ريال، ويرجع ذلك إلى تراجع كمية المبيعات المحققة عن الكمية المخططة وكذلك تراجع سعر بيع جزء من الكمية المباعة (2,500 وحدة) من السعر المخطط 100 ريال للوحدة إلى 85 ريال للوحدة، فكان محصلة تراجع كمية المبيعات وسعر البيع انحرافاً كلياً في قيمة المبيعات بمبلغ (87,500) ريال وهو انحراف ناتج عن تأثير عاملي كمية وسعر المبيعات، وقد تكون الأسباب الكامنة وراء هذا التراجع أسباب خارجية مثل المنافسة أو لأسباب داخلية مثل تراجع جودة المنتج وغير ذلك من الأسباب التي يجب على الإدارة تحرِّيها واقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة، ومن جهة أخرى تبين المقارنة حدوث انحراف يشير إلى ارتفاع إيرادات المبيعات الفعلية من المنتج (ص) عن إيراداته المخططة بمبلغ 195,000 ريال، ويرجع ذلك إلى الزيادة الحاصلة في كمية المبيعات المحققة عن الكمية المخططة وكذلك ارتفاع سعر بيع جزء من الكمية المباعة (3,000 وحدة) من السعر المخطط 90 ريال للوحدة إلى 95 ريال للوحدة، فكان محصلة زيادة كمية المبيعات وارتفاع سعر البيع انحرافاً كلياً في قيمة المبيعات بمبلغ 195,000 ريال وهو انحراف خليط لتأثير عاملي كمية وسعر المبيعات.

ونظراً لتأثر الانحراف الكلي لقيمة المبيعات بعاملي سعر البيع وحجم المبيعات فإنه يتم تحليله إلى انحرافين هما:

1)**انحراف سعر المبيعات**= (سعر بيع فعلي - سعر بيع معياري) × كمية مبيعات فعلية

المنتج (س)= [(100 - 100)× 5,000] + [(85 -100)× 2,500] = (37,500) ريال انحراف غير ملائم

المنتج (ص)= [(90 - 90) × 12,000]+ [(95 -90) × 3,000] = 15,000 ريال انحراف ملائم

إجمالي = (22,500) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

تشير المقارنة إلى حدوث انحراف يدل على تراجع الإيرادات المحققة من كمية المبيعات الفعلية البالغة 7,500 وحدة من المنتج (س) عن الإيرادات المعيارية المفترض تحقيقها من نفس كمية المبيعات الفعلية وذلك بمبلغ (37,500) ريال، ويرجع ذلك إلى تراجع سعر بيع جزء من الكمية المباعة (2,500 وحدة) من السعر المخطط 100 ريال للوحدة إلى 85 ريال للوحدة، وقد تكون الأسباب الكامنة وراء هذا التراجع عوامل خارجية مثل المنافسة أو لأسباب داخلية مثل تراجع جودة المنتج وغير ذلك من الأسباب التي يجب على الإدارة تحريها واقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة، ومن جهة أخرى تبين المقارنة حدوث انحراف يشير إلى ارتفاع إيرادات المبيعات الفعلية من المنتج (ص) عن إيراداته المخططة بمبلغ 15,000 ريال، ويرجع ذلك إلى الارتفاع الحاصل في سعر بيع جزء من الكمية المباعة (3,000 وحدة) من السعر المخطط 90 ريال للوحدة إلى 95 ريال للوحدة، ويعد هذا الارتفاع في السعر في صالح الشركة وقد يعزى إلى تميز المنتج (ص) بخصائص معينة يتوجب على إدارة الشركة المحافظة عليها بل والسعي إلى تطويرها.

2)**انحراف حجم موازنة المبيعات**=(كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة)×سعر بيع معياري

المنتج (س) = [(5,000 + 2,500) - 8,000] × 100 = (50,000) ريال انحراف غير ملائم

المنتج (ص)= [(12,000 + 3,000) - 13,000] × 90 = 180,000 ريال انحراف ملائم

إجمالي =130,000 ريال انحراف ملائم

تقييم الانحرافات:

تشير المقارنة إلى حدوث انحراف مفاده تراجع إيرادات المبيعات الفعلية من المنتج (س) عن إيراداته المخططة بمبلغ 50,000 ريال، ويرجع ذلك إلى تراجع كمية المبيعات المحققة عن الكمية المخططة بـ 500 وحدة (7,500 وحدة - 8,000 وحدة)، وقد تكون الأسباب الكامنة وراء هذا التراجع في كمية المبيعات أسباب خارجية مثل المنافسة أو لأسباب داخلية مثل تدني مستوى جودة المنتج وغير ذلك من الأسباب التي يجب على الإدارة تقصيها واقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة، ومن جهة أخرى تبين المقارنة حدوث انحراف يشير إلى ارتفاع إيرادات المبيعات الفعلية من المنتج (ص) عن إيراداته المخططة بمبلغ 180,000ريال، ويرجع ذلك إلى الزيادة الحاصلة في كمية المبيعات المحققة

عن الكمية المخططة بـ 2,000 وحدة (15,000 وحدة- 13,000 وحدة)، ويعد هذا النمو في كمية المبيعات في صالح الشركة وقد يكون بسبب تميز المنتج (ص) بخصائص معينة يتوجب على إدارة الشركة المحافظة عليها والعمل على تطويرها.

وللتحقق من صحة تحليل الانحراف الكلي لقيمة المبيعات إلى انحراف سعر المبيعات وانحراف حجم موازنة المبيعات تُستخدم القاعدة الآتية:

الانحراف الكلي= انحراف سعر المبيعات + انحراف حجم موازنة المبيعات

= (22,500) + 130,000 = (87,500) ريال..... مطابق.

في ظل الافتراض ب: وجود علاقة استبداليه بين مبيعات المنتجين

في ظل هذا الافتراض يتم تحديد الانحراف الكلي لقيمة المبيعات وتحليه إلى انحرافي سعر المبيعات وحجم موازنة المبيعات باستخدام نفس القواعد المتبعة في ظل الافتراض أ وسيتم الوصول إلى نفس قيم هذه الانحرافات، غير أنه يتم إجراء تحليل إضافي لانحراف حجم موازنة المبيعات إلى انحراف مزيج المبيعات وانحراف كمية المبيعات، وعلى ذلك يأخذ قياس وتحليل انحرافات قيمة المبيعات في ظل هذا الافتراض النحو الآتي:

الانحراف الكلي لقيمة المبيعات= قيمة المبيعات الفعلية -قيمة المبيعات المخططة

المنتج (س) =	712,500 – 800,000	= (87,500) ريال	انحراف غير ملائم
المنتج (ص) =	1,365,000 – 1,170,000	= 1,95,000 ريال	انحراف ملائم
إجمالي		= 107,500 ريال	انحراف ملائم

ويحلل الانحراف الكلي لقيمة المبيعات إلى انحرافين هما:

1)**انحراف سعر المبيعات**= (سعر بيع فعلي - سعر بيع معياري) × كمية مبيعات فعلية

المنتج (س)= [(100 – 100)× 5,000]+[(100 – 85) 2,500] = (37,500) ريال انحراف غير ملائم

المنتج (ص)= [(90 – 90) × 12,000]+[(90- 95) × 3,000] = 15,000 ريال انحراف ملائم

إجمالي = (22,500) ريال انحراف غير ملائم

2)**انحراف حجم موازنة المبيعات**=(كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة)×سعر بيع معياري

المنتج (س)= [(5,000 + 2,500) -8,000] × 100 = (50,000) ريال انحراف غير ملائم

المنتج (ص)= [(12,000 + 3,000) -13,000] × 90 = 180,000 ريال انحراف ملائم

إجمالي = 130,000 ريال انحراف ملائم

ويتم تحليل انحراف حجم موازنة المبيعات إلى انحراف نسبة مزيج المبيعات وانحراف كمية المبيعات وعلى النحو الآتي:

أ.انحراف نسبة مزيج المبيعات:

تمهيد:

نسبة المزيج الفعلي = كمية المبيعات الفعلية من المنتج / مجموع كمية المبيعات الفعلية من كافة المنتجات

المنتج	مبيعات فعلية	نسبة مزيج فعلي
س	8,500 وحدة	8,500 وحدة / 23,500 وحدة
ص	15,000 وحدة	15,000 وحدة / 23,500 وحدة
إجمالي	23,500 وحدة	

نسبة المزيج المعياري = كمية المبيعات المخططة من المنتج / مجموع كمية المبيعات المخططة من كافة المنتجات

المنتج	مبيعات مخطة	نسبة مزيج معياري
س	9,000 وحدة	9,000 وحدة / 22,000 وحدة
ص	13,000 وحدة	13,000 وحدة / 22,000 وحدة
إجمالي	22,000 وحدة	

وعلى ذلك فإن:

انحراف نسبة مزيج المبيعات = (قيمة المبيعات بنسبة المزيج الفعلي) - (قيمة المبيعات بنسبة المزيج المعياري)

= (كمية مبيعات فعلية) - (كمية مبيعات فعلية بنسبة المزيج المعياري) × (سعر بيع معياري)

=(نسبة المزيج الفعلي - نسبة المزيج المعياري) × (مج كمية المبيعات الفعلية) × (سعر بيع معياري)

منتج (س)=(8,500 وحدة / 23,500 وحدة − 9,000 وحدة / 22,000 وحدة)× 23,500× 100= (111,364) ريال انحراف غير ملائم

منتج (ص)=(15,500 وحدة / 23,500 وحدة − 13,000 وحدة / 22,000 وحدة)× 23,500× 90 =100,227 ريال انحراف ملائم

إجمالي = (11,137) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

تُظهر المقارنة انحرافاً سالباً يشير إلى انخفاض إيرادات مبيعات المنتج (س) بمبلغ 111,364 ريال ناتج عن انخفاض نسبة حجم المزيج البيعي الفعلية من هذا المنتج من النسبة المعيارية 41٪ تقريباً (9,000 وحدة÷22,000 وحدة) إلى 36٪ تقريباً (8,500 وحدة÷23,500وحدة)، ومن جهة أخرى تظهر المقارنة انحرافاً موجباً يشير إلى ارتفاع إيرادات مبيعات المنتج (ص) بمبلغ 100,227 ريال ناتج عن ارتفاع نسبة حجم المزيج البيعي الفعلية من هذا المنتج من النسبة المعيارية 59٪ تقريباً (13,000وحدة÷22,000وحدة) إلى 46٪ تقريباً (15,000وحدة÷23,500وحدة)، لتكون المحصلة النهائية لانحراف مزيج المنتجين (11,137) ريال، وقد تعود أسباب انخفاض نسبة مزيج مبيعات المنتج (س) وارتفاع نسبة مزيج مبيعات المنتج (ص) إلى أسباب خارجية ناتجة عن تراجع الطلب على المنتج (س) وتزايد الطلب على المنتج (ص) أو لأسباب داخلية مثل تدني مواصفات المنتج (س) وتدني كفاءة تسويقه أو غير ذلك من الأسباب التي ينبغي بالإدارة دراستها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ب.انحراف كمية المبيعات:

تمهيد:

متوسط سعر البيع المعياري= إجمالي إيرادات المبيعات المخططة ÷ إجمالي كمية المبيعات المخططة

=[(9,000 وحدة × 100) +(13,000 وحدة ×90)] ÷ 22,000 وحدة

= 94.0909 ريال لوحدة المزيج.

انحراف كمية المبيعات= (كمية مبيعات فعلية) - (كمية مبيعات معيارية) × (متوسط سعر بيع معياري)

منتج (س)= (8,500 − 9,000) × 94.0909 = (47,045) ريال انحراف غير ملائم

منتج (ص)= (15,000 − 13,000) × 94.0909 = 188,182 ريال انحراف ملائم

إجمالي = 141,137 ريال انحراف ملائم

تقييم الانحرافات:

تبين المقارنة انحرافاً سالباً في إيرادات مبيعات المنتج (س) بمبلغ 47,045 ريال ناتج عن انخفاض كمية المبيعات الفعلية من هذا المنتج من الكمية المعيارية 9,000 وحدة إلى 8,500 وحدة، ومن جهة أخرى تظهر المقارنة انحرافاً يشير إلى ارتفاع إيرادات مبيعات المنتج (ص) بمبلغ 188,182 ريال ناتج عن حدوث زيادة في كمية المبيعات الفعلية من هذا المنتج عن الكمية المخططة بواقع 2,000 وحدة (15,000 − 13,000)، لتكون المحصلة النهائية لانحراف في كميتي مبيعات المنتجين ارتفاع إيرادات مبيعات الشركة بمبلغ 141,137 ريال، وقد ترجع أسباب تدني كمية مبيعات المنتج (س) وارتفاع كمية مبيعات المنتج (ص) إلى أسباب خارجية ناتجة عن انخفاض مستوى الطلب على المنتج (س) وتزايده على المنتج (ص) أو لأسباب داخلية مثل تدني كفاءة إنتاج وتسويق المنتج (س) أو غير ذلك من الأسباب التي ينبغي بالإدارة دراستها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتنمية الانحرافات الموجبة ومعالجة الانحرافات السالبة.

وللتحقق من صحة تحليل انحراف حجم موازنة المبيعات تُستخدم القاعدة الآتية:

انحراف حجم موازنة المبيعات= انحراف نسبة مزيج المبيعات + انحراف كمية المبيعات

= (11,137) + 130,000 = 141,137 ريال انحراف ملائم....مطابق.

4 . 3 تقييم طريقة قيمة المبيعات في قياس وتحليل انحرافات المبيعات:

تعد أكثر طرائق قياس وتحليل انحرافات المبيعات بساطة وسهولة، وبالرغم من ذلك لاتحظى الانحرافات السعرية والكمية للمبيعات الناتجة عن تطبيق هذه الطريقة باهتمام الإدارة مباشرة، لكون المبيعات ليست هدفاً بحد ذاتها، بل هي وسيلة لتحقيق الهدف النهائي وهو الأرباح.

5 . قياس وتحليل انحرافات أرباح المبيعات

من المعروف أن أرباح المنشأة تتأثر بتغيرات قيمة المبيعات وتغيرات تكلفة المبيعات معاً، فأرباح المبيعات تحسب بالمعادلة الآتية:

الأرباح = إيرادات المبيعات – تكلفة المبيعات

ولا شك أن اهتمام الإدارة لا يركز على انحرافات المبيعات (المحتسبة وفق طريقة قيمة المبيعات أو ماتسمى بطريقة "رقم الأعمال") بحد ذاتها، فانحرافات المبيعات نفسها ليست هدفاً بحد ذاته، بل ينصب الاهتمام على دراسة تأثير الانحرافات على الأرباح، لأن الأرباح هي الهدف الأساس الذي تتظافر جهود الإدارة لتحقيقه، لذلك فإن تحليل انحرافات المبيعات يأخذ منحى البحث عن

أسباب الاختلاف أو الانحراف بين الربح المعياري أو المخطط وبين الربح الفعلي، ونظراً لتأثر الأرباح بكل من تكلفة المبيعات وإيرادات المبيعات فإنه من الضروري في مجال قياس وتحليل انحرافات الأرباح تحليل العوامل التي تتأثر بها الأرباح ودراسة تأثير تلك العوامل على الأرباح كل على حدة، ويقتضي ذلك تحليل انحرافات الأرباح وفق اتجاهين:

الاتجاه الأول: التحليل الجزئي، أي دراسة انحرافات الأرباح وفق العوامل الجزئية المؤثرة في الأرباح كل على حدة، أي:

أ.دراسة وتحليل انحرافات الأرباح الجزئية الناتجة عن تغيرات تكلفة المبيعات (تخفيض تكلفة المبيعات يؤدي إلى زيادة الأرباح والعكس بالعكس)، وقد سبق دراسة ومعايرة بنود التكاليف التسويقية بصورة مفصلة وتحليل انحرافاتها لكونها إلى جانب التكاليف الصناعية تكوّن تكلفة المبيعات وفيما يتعلق بانحرافات بنود التكاليف الصناعية فإن قياسها وتحليلها يتم على غرار ماتم بيانه في قياس وتحليل انحرافات تكاليف التسويق مع بعض الخصوصيات المتعلقة بتحليل انحرافات التكاليف الصناعية، وتعد انحرافات التكاليف الصناعية الخاصة بالمبيعات وانحرافات التكاليف التسويقية تعبير عن انحرافات الأرباح الناتجة عن اختلاف التكلفة الفعلية للمبيعات عن تكلفتها المعيارية، إذ أن الانحرافات الموجبة في تلك التكاليف تؤدي إلى انحرافات موجبة في الأرباح والعكس بالعكس، لذلك لن نتناول انحرافات الأرباح الناتجة عن اختلاف تكلفة المبيعات لكون انحرافات التكاليف الصناعية والتسويقية تعبر عن ذلك.

ب.دراسة وتحليل انحرافات الأرباح الجزئية الناتجة عن تغيرات عامل قيمة المبيعات (الأسعار والكميات والمزيج)، إذ من المعروف أن زيادة إيرادات المبيعات تؤدي إلى زيادة الأرباح، والعكس بالعكس.

الاتجاه الثاني: الربط بين عامل تكلفة المبيعات وعامل إيرادات المبيعات، أي أن التحليل سيكون شاملاً، بحيث يتضمن هذا المدخل الشامل دراسة الآثار الربحية لكل من إيرادات المبيعات وتكلفة المبيعات معاً، ويعد هذا المدخل ملائماً لخدمة الإدارة، فإضافة إلى أسباب انحراف الأرباح الناتج عن إيرادات المبيعات يتم أيضاً بيان أسباب انحراف الأرباح الناتج عن تغيرات بنود التكاليف.

وتأسيساً على ماتقدم ستجري دراسة انحرافات أرباح المبيعات من خلال محورين هما:

- انحرافات الأرباح الجزئية وفق طريقة قيمة المبيعات، أي انحرافات الأرباح الناتجة عن تغيرات إيرادات المبيعات فقط وباستبعاد تكلفة المبيعات.

- انحرافات الأرباح الشاملة وفق طريقتي قيمة المبيعات وتكلفة المبيعات، أي انحرافات الأرباح الناتجة عن تغيرات إيرادات المبيعات وتغيرات تكلفة المبيعات معاً.

5 . 1 .انحرافات الأرباح الجزئية وفق طريقة قيمة (إيرادات) المبيعات

نذكر بأننا تناولنا سابقاً انحرافات المبيعات الناتجة عن تغيرات المبيعات نفسها، وفي هذا الجزء سنوضح انحرافات الأرباح وفق المدخل الجزئي الذي يقضي بأن انحرافات المبيعات ناتجة عن تغيرات قيمة إيرادات المبيعات وإهمال تكلفة المبيعات، حيث تقوم هذه الطريقة على قياس وتحليل انحرافات الأرباح الناتجة عن تغيرات إيرادات المبيعات الفعلية مقارنة بإيرادات المبيعات المخططة وفق الموازنة، بقول آخر دراسة الآثار الربحية لتغيرات قيمة المبيعات مع استبعاد تأثيرات التكاليف على أرباح المنشأة، وذلك بافتراض أن التكاليف الفعلية مطابقة تماماً للتكاليف المعيارية، وهذا يعني أن انحرافات الأرباح الجزئية الناتجة عن تغيرات التكاليف ستكون صفرية، لذا سنبين هنا تأثير تغير إيرادات المبيعات فقط على الأرباح.

ويتم تحديد الانحراف الكلي لربح المبيعات وتحليله إلى مكوناته المتمثلة في انحراف ربح سعر البيع وانحراف ربح حجم المبيعات وعلى النحو الآتي:

الانحراف الكلي لربح المبيعات:

= [(قيمة مبيعات فعلية – تكلفة مبيعات فعلية) – (قيمة مبيعات مخططة-تكلفة مبيعات مخططة)]

= (الأرباح الفعلية - الأرباح المخططة)

= (كمية مبيعات فعلية × ربح فعلي للوحدة) - (كمية مبيعات معيارية × ربح معياري للوحدة)

ويحلل الانحراف الكلي إلى انحراف ربح سعر البيع وانحراف ربح حجم موازنة المبيعات، وعلى النحو الآتي:

أ.انحراف ربح سعر البيع = (ربح فعلي للوحدة – ربح معياري للوحدة)× كمية مبيعات فعلية

حيث أن:

الربح الفعلي للوحدة = سعر بيع فعلي للوحدة – تكلفة فعلية للوحدة.

الربح المعياري للوحدة = سعر بيع معياري للوحدة – تكلفة معيارية للوحدة.

ب.انحراف ربح حجم موازنة المبيعات= {(كمية مبيعات فعلية) - (كمية مبيعات مخططة)} × (ربح معياري للوحدة)

ويُكتفى بتحليل الانحراف الكلي لربح المبيعات إلى الانحرافين السابقين فقط وذلك في حالة بيع منتج أو سلعة واحدة أو بيع عدة منتجات أو سلع تظهر فيما بينها علاقة استقلالية، أما في حالة بيع عدة منتجات تظهر فيما بينها علاقة إحلال أو استبدال، أي أن مبيعات سلعة معينة يؤثر على مبيعات سلعة أخرى، فإنه في هذه الحالة يتم تحليل انحراف ربح حجم موازنة المبيعات تحليلاً إضافياً إلى قسمين هما: انحراف ربح نسبة مزيج المبيعات وانحراف ربح كمية المبيعات، وعلى النحو الآتي:

أ.**انحراف ربح نسبة مزيج المبيعات:**

يمثل هذا الانحراف ذلك الجزء من انحراف ربح حجم موازنة المبيعات والذي ينجم عن اختلاف نسبة مزيج المبيعات الفعلي عن نسبة المزيج المعياري، ويتم قياس انحراف ربح نسبة مزيج المبيعات وفقاً للمعادلة الآتية:

انحراف ربح نسبة مزيج المبيعات = (**الأرباح وفق نسبة المزيج الفعلي**) - (**الأرباح وفق نسبة المزيج المعياري**)

= (نسبة المزيج الفعلي – نسبة المزيج المعياري)× مج كمية المبيعات الفعلية × ربح معياري للوحدة

= (كمية مبيعات فعلية – كمية مبيعات فعلية بنسبة المزيج المعياري) × ربح معياري للوحدة

ب.**انحراف ربح كمية المبيعات:**

يمثل انحراف كمية المبيعات الفرق بين كمية المبيعات الفعلية وكمية المبيعات المخططة مقوماً بمتوسط الربح المعياري لوحدة المزيج، ويقاس هذا الانحراف بالمعادلة الآتية:

انحراف كمية المبيعات= [(كمية مبيعات فعلية) - (كمية مبيعات مخططة)] × (متوسط الربح المعياري للوحدة)

حيث أن:

متوسط الربح المعياري لوحدة المزيج= إجمالي الأرباح المخططة ÷ إجمالي كمية المبيعات المخططة

مثال (2 . 7):

تنتج وتبيع شركة آزال منتجين هما س،ص، وقد أظهرت سجلات هذه الشركة البيانات الآتية لسنة 2010م:

البيانات المخططة لسنة 2010م:

المنتج (س): بيع 4,000 وحدة بسعر 720 ريال للوحدة وتكلفة معيارية 480 ريال للوحدة.

المنتج (ص): بيع 6,000 وحدة بسعر 490 ريال للوحدة وتكلفة معيارية 310 ريال للوحدة.

البيانات الفعلية خلال سنة 2010م:

المنتج (س): بيع 5,225 وحدة بسعر 700 ريال للوحدة وتكلفة فعلية 480 للوحدة.

المنتج (ص): بيع 4,275 وحدة بسعر 500 ريال للوحدة وتكلفة فعلية 310 ريال للوحدة.

المطلوب: تحديد الانحراف الكلي للأرباح الناتج عن تأثيرات إيرادات البيع وتحليله إلى مكوناته في ظل كل افتراض من الافتراضين الآتيين:

أ.لايرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال.

ب.يرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال.

الحـل:

تمهيد:

في هذا المثال يلاحظ أن التكلفة الفعلية مطابقة للتكلفة المعيارية، لذلك سيقتصر التحليل على تحديد تأثير إيرادات المبيعات على الأرباح.

الربح المعياري للوحدة:

المنتج (س) = 720 ريال - 480 ريال = 240 ريال/وحدة

المنتج (ص) = 490 ريال - 310 ريال = 180 ريال/وحدة

متوسط الربح المعياري لوحدة المزيج=[(4,000×240)+(6,000×180)] ÷ 10,000 وحدة= 204 ريال/وحدة

الربح الفعلي للوحدة:

المنتج (س) = 700 ريال - 480 ريال = 220 ريال/وحدة

المنتج (ص) = 500 ريال - 310 ريال = 190 ريال/وحدة

نسب المزيج المعيارية:

المنتج	الكمية المعيارية	نسبة المزيج المعيارية
س	4,000 وحدة	4,000 وحدة÷10,000 وحدة= 40٪
ص	6,000 وحدة	6,000 وحدة÷10,000 وحدة= 60٪
إجمالي	10,000 وحدة	

نسب المزيج الفعلية:

المنتج	الكمية الفعلية	نسبة المزيج الفعلية
س	5,225 وحدة	5,225 وحدة÷9,500 وحدة= 55٪
ص	4,275 وحدة	4,275 وحدة÷9,500 وحدة= 45٪
إجمالي	9,500 وحدة	

كمية المبيعات الفعلية بنسب المزج المعياري:

المنتج (س) =9,500 وحدة × 40٪ = 3,800 وحدة

المنتج (س) =9,500 وحدة × 60٪ = 5,700 وحدة

في ظل الافتراض أ: لايرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال.

الانحراف الكلي لربح المبيعات:

= [(قيمة مبيعات فعلية – تكلفة مبيعات فعلية) - (قيمة مبيعات مخططة-تكلفة مبيعات مخططة)]

= (الأرباح الفعلية - الأرباح المخططة)

= (كمية مبيعات فعلية × ربح فعلي للوحدة) - (كمية مبيعات معيارية × ربح معياري للوحدة)

منتج (س)= (5,225 × 220) - (4,000 × 240)= 189,500 ريال انحراف ملائم

منتج (ص)= (4,275 × 190) - (6,000 × 180) = (267,750) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (78,250) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

يبين التحليل ارتفاع الأرباح المخططة من المنتج (س) بمبلغ إجمالي قدره 189,500 ريال، وهو محصلة لكل من زيادة كمية المبيعات الفعلية من هذا المنتج عن المخطط بـ 1,225 وحدة (5,225-4,000) وانخفاض سعر البيع الفعلي لوحدة المنتج (س) عن السعر المعياري بواقع (20) ريال للوحدة (700 ريال- 720 ريال) بحيث عوضت الزيادة الحاصلة في الكمية المباعة من المنتج الانحراف الناتج عن انخفاض سعر البيع فكانت المحصلة انحرافاً موجباً بمبلغ 189,500 ريال، كما يبين التحليل انخفاض الأرباح المخططة من المنتج (ص) بمبلغ 267,750 ريال وهو محصلة لعاملي تراجع كمية المبيعات بـ (1,725وحدة) من هذا المنتج وارتفاع سعر البيع الفعلي لوحدة المنتج بـ 10 ريال للوحدة، بحيث امتص الانحراف الناتج عن التراجع الملحوظ في كمية المبيعات الزيادة الحاصلة في سعر البيع فكانت المحصلة تراجع الربح الكلي للمنتج (ص) بالمبلغ المشار إليه سابقاً وهو267,750 ريال رغم تعويض ارتفاع سعر بيع المنتج (ص) لجزء من هذا الانخفاض بمبلغ 42,750 ريال كمية مبيعات فعلية 4,275 وحدة × الزيادة في سعر البيع 10 ريال للوحدة)، وعلى ذلك كانت المحصلة النهائية لتأثير تغيرات كميتي مبيعات المنتجين وأسعار بيعهما تراجع الأرباح المخططة للشركة بمبلغ 78,250 ريال، ونظراً لأن تلك الانحرافات ناتجة عن تأثير كل من أسعار البيع وكميات المبيعات فإنه يتم تحليل الانحراف الكلي لربح المبيعات إلى:

1) انحراف ربح سعر البيع = (ربح فعلي للوحدة – ربح معياري للوحدة)×كمية مبيعات فعلية

منتج (س) = (220 – 240)× 5,225 = (104,500) ريال انحراف غير ملائم

منتج (ص) = (190 – 180)× 4,275 = 42,750 ريال انحراف ملائم

إجمالي = (61,750) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

إن التراجع في سعر البيع الفعلي لوحدة المنتج (س) عن السعر المعياري بمبلغ (20)ريال (700-720) قد أدى إلى تراجع الربح المعياري للوحدة بنفس مبلغ التراجع السعري فكانت محصلة ذلك تراجع الأرباح المخططة من هذا المنتج بمبلغ قدره (104,500) ريال، وفضلاً عن ذلك تبين المقارنة ارتفاع الأرباح المخططة من المنتج (ص) بمبلغ 42,750 ريال ناجم عن ارتفاع سعر البيع الفعلي من 490 ريال للوحدة إلى 500 ريال للوحدة مما أدى إلى ارتفاع الربح الفعلي للوحدة بمبلغ 10 ريال للوحدة فنجمت عن ذلك زيادة في أرباح كمية المبيعات الفعلية عن الأرباح المعيارية لهذه المبيعات الفعلية، وقد يكون هذا التراجع السعري في المنتج (س) والنمو السعري في المنتج (ص) ناتجاً عن عوامل خارجية سوقية أو عن عوامل داخلية مثل تقصير الإدارة أو ضعف في كفاءة العاملين في تسويق المنتج (س) بالسعر المطلوب، لذلك يتوجب على الإدارة دراسة الأسباب وخاصة الداخلية منها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، أو ناتج عن تميز المنتج (ص) بخصائص معينة ينبغي الحفاظ على مستواها.

2)انحراف ربح حجم موازنة المبيعات = (كمية مبيعات فعلية – كملية مبيعات مخططة)× ربح معياري للوحدة

المنتج (س) =(5,225 – 4,000)× 240 = 294,000 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) =(4,275 – 6,000)× 180 = (310,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (16,500) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

يبين التحليل تراجع الأرباح المخططة بمبلغ إجمالي قدره 16,500 ريال والذي يعود بدرجة أساسية إلى تراجع كمية المبيعات الفعلية من المنتج (ص) عن الخطة مما أدى إلى انخفاض الربح بمبلغ 310,500 ريال رغم تعويض ارتفاع حجم مبيعات المنتج (س) لجزء من هذا الانخفاض بمبلغ 294,000 ريال، وقد يكون هذا التراجع الكمي في المنتج (ص) ناتجاً عن عوامل خارجية سوقية أو عن عوامل داخلية مثل تقصير الإدارة أو ضعف في كفاءة العاملين في تسويق المنتج، لذلك يتوجب على الإدارة دراسة الأسباب وخاصة الداخلية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ومن جهة أخرى قد يكون النمو الكمي في مبيعات المنتج (س) ناتج عن تخفيض الشركة لسعر بيعه.

التحقق من سلامة تحليل الانحراف الكلي لربح المبيعات:

الانحراف الكلي = انحراف ربح أسعار البيع + انحراف ربح حجم المبيعات

= (61,750) + (16,500) = (78,250) ريال..... مطابق.

في ظل الافتراض ب: يرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال.

الانحراف الكلي لربح المبيعات:

= [(قيمة مبيعات فعلية – تكلفة مبيعات فعلية) – (قيمة مبيعات مخططة-تكلفة مبيعات مخططة)]

= (الأرباح الفعلية - الأرباح المخططة)

= (كمية مبيعات فعلية × ربح فعلي للوحدة) - (كمية مبيعات معيارية × ربح معياري للوحدة)

منتج (س) = (5,225 × 220) - (4,000 × 240) = 189,500 ريال انحراف ملائم

منتج (ص)= (4,275 × 190) - (6,000 × 180)= (267,750) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (78,250) ريال انحراف غير ملائم

ويحلل الانحراف الكلي إلى:

1) انحراف ربح سعر البيع =(ربح فعلي للوحدة – ربح معياري للوحدة)× كمية مبيعات فعلية

منتج (س) =(220 – 240)× 5,225 = (104,500) ريال انحراف غير ملائم

منتج (ص) =(190 – 180)× 4,275 = 42,750 ريال انحراف ملائم

إجمالي = (61,750) ريال انحراف غير ملائم

2) انحراف ربح حجم موازنة المبيعات=(كمية مبيعات فعلية – كملية مبيعات مخططة)× ربح معياري للوحدة

منتج (س) =(5,225 – 4,000)× 240 = 294,000 ريال انحراف ملائم

منتج (ص) =(4,275 – 6,000)× 180 = (310,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (16,500) ريال انحراف غير ملائم

ويتم تحليل انحراف ربح حجم موازنة المبيعات تحليلاً إضافياً إلى:

أ.انحراف ربح نسبة مزيج المبيعات = (الأرباح وفق نسبة المزيج الفعلي) - (الأرباح وفق نسبة المزيج المعياري)

= (نسبة المزيج الفعلي – نسبة المزيج المعياري)× مج كمية المبيعات الفعلية × ربح معياري للوحدة

=(كمية مبيعات فعلية – كمية مبيعات فعلية بنسب المزيج المعياري) × ربح معياري للوحدة

المنتج (س) =(5,225 – 3,800)× 240 = 342,000 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) =(4,275 – 5,700)× 180 = (256,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = 85,500 ريال انحراف ملائم

ب.انحراف ربح كمية المبيعات:

انحراف كمية المبيعات = (كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات معيارية) × (متوسط الربح المعياري للوحدة)

منتج (س) =(5,225 – 4,000)× 204 = 249,900 ريال انحراف ملائم

منتج (ص) =(4,275 – 6,000)× 204 = (351,900) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (102,000) ريال انحراف غير ملائم

التحقق:

انحراف ربح حجم موازنة المبيعات= انحراف ربح نسبة المزيج + انحراف ربح كمية المبيعات

= 85,500 + (102,000) = (16,500) ريال...مطابق.

5 . 1 . 1 تقييم طريقة قيمة المبيعات في تحديد انحرافات الأرباح الجزئية:

تعد الطريقة ملائمة للاستخدام في حالة تطابق التكلفة الفعلية لوحدة المبيعات مع نظيرتها المعيارية، وبخلاف ذلك فإن الانتقاد الجوهري الذي يوجه إلى اسلوب تحليل انحرافات الأرباح وفقاً لهذه الطريقة هو افتراض تطابق التكلفة الفعلية للمنتج مع تكلفته المعيارية وهذا في أغلب الأحوال لايتحقق عملياً، كما أن هذه الطريقة تتجاهل تكلفة المبيعات في قياس وتحليل الانحرافات في حالة عدم تطابق التكلفتين الفعلية والمعيارية وهذا التجاهل يجعل نتائج الانحرافات غير ذات فائدة لإدارة المنشأة، لذلك فإن المدخل الملائم هو مدخل قياس وتحليل انحرافات كل بند من البنود الإيرادية والتكاليفية كل على حدة وتوضيح آثارهما الربحية لما لذلك من فائدة في خدمة الإدارة لتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية ومساعدتها في اتخاذ القرارات.

فاهتمام الإدارة ينصب على دراسة تأثيرات انحرافات قيمة المبيعات وانحرافات تكلفة المنتجات أو البضاعة المباعة على الأرباح المستهدفة والأرباح المحققة، فالربح يربط بين المبيعات أو التسويق من جهة وبين تكلفة البضاعة المباعة أو الإنتاج من جهة ثانية، لذلك فإن تحليل انحرافات الأرباح أخذاً بعين الاعتبار تكلفة المبيعات وإيراداتها يقدم للإدارة معلومات مفيدة عن كل من جانبي التسويق والتصنيع وهذان جانبان مهمان جداً تسعى الإدارة إلى تخطيط أنشطتهما والرقابة عليها.

تدريب (3)

بافتراض بيانات المثال (7 . 2) المتعلق بالمنتجين س ، ص في شركة آزال مع إجراء التعديلات الآتية على تكلفة الوحدة للمنفذ خلال سنة 2010 م:

منتج (س): بيع 5,225 وحدة بسعر 700 ريال للوحدة وتكلفة فعلية 465 ريال/وحدة.

منتج (ص): بيع 4,275 وحدة بسعر 500 ريال للوحدة وتكلفة فعلية 330 ريال/وحدة.

المطلوب: قياس الانحراف الكلي للأرباح الجزئية وفق طريقة قيمة المبيعات وتحليله إلى مكوناته المختلفة إذا علمت أن مبيعات المنتجين (س) ، (ص) ترتبط بعلاقة استبدال.

5 . 2 انحرافات الأرباح الشاملة وفق طريقتي قيمة المبيعات وتكلفة المبيعات

تم في الفقرة السابقة من هذا الوحدة قياس وتحليل انحرافات الأرباح الجزئية للمبيعات وفق طريقة قيمة المبيعات دون التمييز بين انحرافات المبيعات الناتجة عن تغيرات قيمة المبيعات وتلك الانحرافات الناتجة عن تغير تكلفة المبيعات على افتراض تطابق تكلفة المبيعات الفعلية مع المعيارية.

ولكن من المعروف أن الربح يزداد أو يقل بتغير عاملين معاً هما:

- إيرادات المبيعات: فالربح يزداد بزيادة إيرادات المبيعات ويقل بانخفاضها.
- تكلفة المبيعات: فالربح يزداد بانخفاض تكلفة المبيعات ويقل بزيادتها.

ولهذا سنبين في هذا الجزء الحالة العامة لتحليل انحرافات الأرباح وفق المدخل الشامل الذي يقتضي الأخذ بعين الاعتبار تغيرات إيرادات المبيعات وتغيرات تكلفة المبيعات معاً، مع التمييز بين انحرافات الأرباح الناجمة عن تغير كل منهما لتكون الانحرافات الناتجة صالحة للاستخدامات الإدارية، وعلى هذا تضم انحرافات الأرباح المشتركة الانحرافات الناجمة عن:

أ-تغيرات تكلفة المبيعات سواء التغيرات السعرية في عناصر التكاليف أو في كمياتها أو تغيرات نسب مزجها في تكوين المنتج وتشكيله وتسويقه.

ب-تغيرات إيرادات المبيعات، سواء التغيرات السعرية في أسعار البيع أو في كمية المبيعات أو تغيرات نسبة مزيج المبيعات.

ويأتي التحليل على هذا النحو بهدف دارسة تأثير هذه التغيرات على الأرباح وقياس الانحرافات الناتجة عنها بحيث تُقَدَم للإدارة معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات العلاجية المناسبة.

فالعلاقة بين التكاليف وأسعار البيع وكمية المبيعات كانت ولا تزال موضع اهتمام المحاسبين والإداريين في كل منشأة تقوم بتخطيط أنشطتها والرقابة عليها، فدراسة العلاقة بين التكاليف والأسعار وحجم المبيعات تحقق فوائد عدة، فهي تعتبر أسلوباً لتقييم أداء مختلفة أنشطة المنشأة ولتحليل المشكلات التي قد تواجه هذه المنشأة مستقبلاً.

5 . 2 . 1 التمييز بين مصطلح معياري ومصطلح موازنة

قبل تناول قياس وتحليل انحرافات الأرباح وفق المدخل الشامل يتطلب الأمر ضرورة التمييز بين الانحراف "المعياري" وانحراف "الموازنة" وفق الأساس الآتي:

مصطلح "المعياري": ينسب إلى وحدة واحدة من المنتج (التكلفة المعيارية للوحدة أو السعر أو الربح المعياري للوحدة) دون وجود ارتباط بفترة زمنية محددة، أو قد ينسب مصطلح "معياري" إلى حجم إنتاج أو مبيعات فعلي خلال فترة معينة فيقال التكلفة المعيارية لإنتاج أو مبيعات الفترة أو يقال إيرادات المبيعات أو الأرباح المعيارية لمبيعات الفترة، وهكذا يقاس الانحراف الكلي "المعياري" لإنتاج ومبيعات الفترة وتحليله من هذا المنظور، وعلى ذلك فإن جميع انحرافات عناصر التكاليف (مواد مباشرة ، أجور مباشرة، تكاليف غير مباشرة) الناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية لحجم النشاط الفعلي الإنتاجي والتسويقي بالتكاليف المعيارية لنفس حجم النشاط الفعلي (التكاليف المعيارية وفق الموازنة المرنة) هي انحرافات "معيارية" وليست انحرافات "موازنة".

ومن جهة أخرى فإن جميع انحرافات المبيعات وانحرافات الأرباح الناتجة عن مقارنة قيمة المبيعات أو الأرباح الفعلية بقيمة المبيعات أو الأرباح المعيارية لنفس حجم المبيعات الفعلية هي انحرافات "معيارية" وليست انحرافات "موازنة".

مصطلح "الموازنة": ينسب إلى عدد مخطط من وحدات الإنتاج أو المبيعات (طاقة مخططة) لفترة زمنية محددة، فيقال التكاليف المعيارية لحجم الإنتاج المخطط أو لحجم المبيعات المخططة أو يقال إيرادات المبيعات المخططة أو الأرباح المخططة لحجم المبيعات المخططة، لذلك فإن الانحرافات الناتجة عن مقارنة الفعليات مع المخطط تعد انحرافات موازنة، مع ملاحظة أن المنطلق الأساسي للموازنة نفسها (خاصة الموازنة المرنة) هو "معياري" إذ قد تتم المقارنة لمستويين مختلفين من النشاط كمقارنة التكلفة المعيارية لحجم النشاط المخطط (إنتاجي وبيعي) مع التكلفة الفعلية لحجم النشاط الفعلي (إنتاجي وبيعي) وذلك وفقاً لمفهوم الموازنة الثابتة، وقد تتم المقارنة بين قيمتين لنفس المستوى من النشاط كمقارنة التكاليف المعيارية لحجم النشاط

الفعلي (إنتاجي وبيعي) مع التكاليف الفعلية لحجم النشاط الفعلي (إنتاجي وبيعي) أيضاً وذلك وفقاً لمفهوم الموازنة المرنة.

ومن جهة أخرى قد تتم المقارنة بين إيرادات المبيعات وأرباحها لمستويين مختلفين من النشاط كمقارنة إيرادات المبيعات وأرباحها المخططة لحجم المبيعات المخططة مع إيرادات المبيعات وأرباحها الفعلية لحجم النشاط الفعلي وذلك وفقاً لمفهوم الموازنة الثابتة، وقد تتم المقارنة لمستوى واحد من النشاط كمقارنة إيرادات المبيعات وأرباحها المعيارية لحجم النشاط الفعلي مع إيرادات المبيعات وأرباحها الفعلية لحجم المبيعات الفعلية أيضاً وذلك وفقاً لمفهوم الموازنة المرنة.

5 . 2 . 2 معادلات قياس وتحليل انحرافات الأرباح الشاملة وفق طريقتي قيمة المبيعات وتكلفة المبيعات

تتلخص عملية قياس وتحليل انحرافات الأرباح وفق المدخل الشامل-في إطار المصطلحين السابقين المتمثلين في مصطلح معياري ومصطلح موازنة -في تحديد الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة وتجزئته إلى مكوناته المختلفة المتمثلة في:

1) الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات، ويتم تحليل هذا الانحراف في ضوء معطيات إضافية تتمثل في معرفة معايير عناصر تكاليف الإنتاج والتسويق من مواد وأجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة وكذلك البيانات الفعلية لهذه العناصر ومن ثم تحليل انحرافاتها تحليلاً نوعياً وسنكتفي في هذا الفصل -وفق ما سنبين لاحقاً- بتحديد الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات دون الخوض في مكوناته النوعية.

2) الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات، والذي ينقسم بدوره إلى:

أ.انحراف ربح أسعار البيع.

ب.انحراف ربح حجم المبيعات (انحراف الموازنة)، ويتم تحليله في حالة بيع منتجات تُظهر علاقة إحلال فيما بينها إلى:

-انحراف ربح نسبة المزيج.

-انحراف ربح كمية المبيعات.

وفيما يلي بيان لمعادلات قياس الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة وتحليله إلى مكوناته:

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة:

يهتم هذا الانحراف بقياس الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الناتج عن تغير إيرادات المبيعات وتكلفة المبيعات معاً، فهو يمثل الفرق بين الأرباح الفعلية المحققة من حجم (كمية) المبيعات الفعلية وبين الأرباح المعيارية وفقاً لحجم المبيعات المخطط في موازنة المبيعات، ويقاس بالمعادلة الآتية:

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح= الأرباح الفعلية للمبيعات - الأرباح المخططة لموازنة المبيعات

=(كمية المبيعات الفعلية× ربح فعلي للوحدة) - (كمية المبيعات المخططة× ربح معياري للوحدة)

ونظراً لأن الأرباح، سواء الفعلية أو المعيارية، تتأثر بإيرادات وتكلفة المبيعات، فإنه يتم تحليل الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة إلى قسمين، قسم يتعلق بانحرافات الأرباح الناجمة عن التغيرات في تكلفة المبيعات وقسم يتعلق بانحرافات الأرباح الناتجة عن التغيرات في إيرادات المبيعات وفق الموازنة.

وعلى ذلك ينقسم هذا الانحراف إلى:

1) الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات:

يعبر هذا الانحراف عن ذلك الجزء من الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة الذي ينجم عن اختلاف التكلفة الفعلية للمبيعات عن تكلفتها المعيارية، ويقاس هذا الانحراف بالمعادلة الآتية:

الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات = (تكلفة معيارية لكمية المبيعات الفعلية) - (تكلفة فعلية لكمية المبيعات الفعلية)

= (كمية مبيعات فعلية × تكلفة معيارية للوحدة) - (كمية مبيعات فعلية × تكلفة فعلية للوحدة)

= (تكلفة معيارية للوحدة - تكلفة فعلية للوحدة) × كمية مبيعات فعلية

ويتم تحليل الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات تحليلاً نوعياً وفق معطيات إضافية تتعلق بمعرفة عناصر تكاليف الإنتاج والتسويق من مواد وأجو مباشرة وتكاليف غير مباشرة وكذلك البيانات الفعلية لهذه العناصر، ونكتفي هنا بالانحراف الكلي المبين أعلاه.

2) الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات:

يهدف إلى قياس انحراف الأرباح الناتج عن تغيرات إيرادات المبيعات، فهو يمثل الفرق بين الأرباح المخططة وفق موازنة المبيعات وبين إيرادات المبيعات الفعلية مُستبعدٌ منها تكلفتها المعيارية، ويحسب هذا الانحراف طبقاً للمعادلة الآتية:

الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات

=[(قيمة مبيعات فعلية - تكلفة معيارية للمبيعات الفعلية) - الأرباح المخططة لموازنة المبيعات]

ويجب ملاحظة أن:

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة = (الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات) + (الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات)

ونظراً لأن إيرادات المبيعات، سواء الفعلية أو المعيارية، تتأثر بأسعار البيع وحجم المبيعات، فإنه يتم تحليل الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات إلى انحرافين فرعيين هما انحراف ربح أسعار البيع وانحراف ربح حجم المبيعات أو ما يسمى بانحراف ربح الموازنة، وكالآتي:

أ. انحراف ربح أسعار البيع:

يَظهَر هذا الانحراف نتيجة لاختلاف سعر البيع الفعلي للمبيعات الفعلية عن السعر المعياري المحدد لبيع الوحدة، ويقاس بالمعادلة الآتية:

انحراف ربح أسعار البيع = (سعر بيع فعلي - سعر بيع معياري) × كمية مبيعات فعلية

ب. انحراف ربح حجم المبيعات:

يَظهَر هذا الانحراف نتيجة لاختلاف كمية (حجم) المبيعات الفعلية عن كمية المبيعات المخططة ويقاس بالمعادلة الآتية:

انحراف ربح حجم المبيعات=(كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة) × ربح معياري للوحدة

ويجب ملاحظة أن:

الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات = انحراف ربح أسعار البيع + انحراف ربح حجم المبيعات

وفي حالة بيع منتجات أو سلع ترتبط فيما بينها بعلاقة استبدال، فإنه يتم تحليل انحراف ربح حجم المبيعات إلى انحرافين نوعيين هما:

انحراف ربح نسبة مزيج المبيعات= (**الأرباح وفق نسبة المزيج الفعلي**) - (**الأرباح وفق نسبة المزيج المعياري**)

= (نسبة المزيج الفعلي - نسبة المزيج المعياري)× مج كمية المبيعات الفعلية × ربح معياري للوحدة

= (كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات فعلية بنسب المزيج المعياري) × ربح معياري للوحدة

انحراف ربح كمية المبيعات= {(كمية مبيعات فعلية) - (كمية مبيعات معيارية)} × (متوسط الربح المعياري للوحدة)

وللتحقق من صحة تحليل انحراف ربح حجم المبيعات تستخدم القاعدة الآتية:

انحراف ربح حجم المبيعات = انحراف ربح نسبة المزيج + انحراف ربح كمية المبيعات

مثال (7 . 3):

تنتج وتبيع شركة آزال الصناعية منتجين هما س،ص، وفيما يلي البيانات المتعلقة بخطتها لسنة 2010م والمنفذ خلال تلك السنة:

خطة سنة 2010م:

المنتج (س): إنتاج وبيع 4,000 وحدة بتكلفة معيارية 480 ريال للوحدة وبسعر بيع 720 ريال للوحدة.

المنتج (ص): إنتاج وبيع 6,000 وحدة بتكلفة معيارية 310 ريال للوحدة وبسعر بيع 490 ريال للوحدة.

المنفذ خلال سنة 2010م:

المنتج (س): إنتاج 5,500 وحدة بتكلفة صناعية فعلية 400 ريال للوحدة

بيع 5,225 وحدة بسعر 700 ريال للوحدة وتكلفة تسويق فعلية 65 ريال للوحدة.

المنتج (ص): إنتاج 5,000 وحدة بتكلفة صناعية فعلية 250 ريال للوحدة

بيع 4,275 وحدة بسعر 500 ريال للوحدة وتكلفة تسويق فعلية 80 ريال للوحدة.

المطلوب: تحديد الانحراف الإجمالي للأرباح الشاملة وتحليله إلى مكوناته في ظل كل افتراض من الافتراضين الآتيين:

أ.لايرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال.

ب.يرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال.

الحـل:

تمهيد:

في هذا المثال يلاحظ:

-الحالة العامة أننا بصدد قياس وتحليل انحرافات أرباح المبيعات، لذلك ستتم المقارنة بين البيانات الفعلية والمعيارية لحجم المبيعات وبغض النظر عن مستوى حجم الانتاج.

-أن التكلفة الفعلية للوحدة غير مطابقة للتكلفة المعيارية، لذلك سيشمل التحليل تحديد تأثير كل من تكلفة المبيعات وإيرادات البيع على الأرباح.

الربح المعياري للوحدة:

المنتج (س) = 720 ريال - 480 ريال = 240 ريال/وحدة

المنتج (ص)= 490 ريال - 310 ريال = 180 ريال/وحدة

متوسط الربح المعياري لوحدة المزيج=[(4,000×240)+(6,000×180)]÷10,000 وحدة= 204 ريال/وحدة

التكلفة الفعلية للوحدة:

المنتج (س) = 400 ريال صناعية + 65 ريال تسويقية = 465 ريال/وحدة

المنتج (ص) = 250 ريال صناعية + 80 ريال تسويقية = 330 ريال/وحدة

الربح الفعلي للوحدة:

المنتج (س) = 700 ريال - 465 ريال = 235 ريال/وحدة

المنتج (ص) = 500 ريال - 330 ريال = 170 ريال/وحدة

نسب المزيج المعيارية:

المنتج	المبيعات المعيارية	نسبة المزيج المعيارية
س	4,000 وحدة	4,000 وحدة÷10,000 وحدة= 40٪
ص	6,000 وحدة	6,000 وحدة÷10,000 وحدة= 60٪
إجمالي	10,000 وحدة	

نسب المزيج الفعلية:

المنتج	المبيعات الفعلية	نسبة المزيج الفعلية
س	5,225 وحدة	5,225 وحدة÷9,500 وحدة= 55٪
ص	4,275 وحدة	4,275 وحدة÷9,500 وحدة= 45٪
إجمالي	9,500 وحدة	

كمية المبيعات الفعلية بنسب المزج المعياري:

المنتج (س) = 9,500 وحدة × 40٪ = 3,800 وحدة

المنتج (س) = 9,500 وحدة × 60٪ = 5,700 وحدة

في ظل الافتراض أ: لايرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال.

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح= الأرباح الفعلية للمبيعات - الأرباح المخططة لموازنة المبيعات

=(كمية المبيعات الفعلية×ربح فعلي للوحدة)-(كمية المبيعات المخططة×ربح معياري للوحدة)

المنتج (س)= (5,225 × 235) - (4,000 × 240)

= (1,227,875 - 960,000) = 267,875 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص)= (4,275 × 170) - (6,000 × 180)

= (726,750 - 1,080,000) = (353,250) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (85,375) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحراف:

إن مقارنة الايرادات الفعلية لمستوى 5,225 وحدة بالإيرادات المعيارية المخططة لمستوى 4,000 وحدة للمنتج (س) تظهر انحرافاً ربحياً إجمالياً شاملاً يشير إلى ارتفاع أرباح المنتج (س) بمبلغ قدرة 267,875 ريال ناتج عن انخفاض تكلفة المبيعات للوحدة وزيادة كمية المبيعات بالرغم من انخفاض سعر بيع الوحدة من المنتج من 720 ريال إلى 700 ريال للوحدة، أما بالنسبة للمنتج (ص) فتظهر مقارنة الايرادات الفعلية لمستوى مبيعات فعلية 4,275 وحدة بالإيرادات المعيارية لمستوى مبيعات مخططة 6,000 وحدة انحرافاً ربحياً إجمالياً شاملاً يشير إلى تراجع أرباح المنتج (ص) بمبلغ (353,250) ريال ناتج عن زيادة تكلفة المبيعات للوحدة وتراجع كمية المبيعات بالرغم من ارتفاع سعر بيع الوحدة من المنتج من 490 ريال إلى 500 ريال للوحدة، ورقمي انحراف في الأرباح الشاملة للمنتجين هما محصلة لتأثير خليط عاملي تغير تكلفة المبيعات وتغير إيرادات المبيعات (التي تتأثر بدورها بأسعار البيع وكميات المبيعات)، لذلك من الصعب تحديد الأسباب المحتملة للانحرافات بدون تحليل الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة إلى عناصره المكونة.

لذلك يتم تحليل الانحراف **الإجمالي الكلي للأرباح** الشاملة إلى:

1) الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات= (تكلفة معيارية لكمية المبيعات الفعلية) - (تكلفة فعلية لكمية المبيعات الفعلية)

= (كمية مبيعات فعلية × تكلفة معيارية للوحدة)- (كمية مبيعات فعلية × تكلفة فعلية للوحدة)

المنتج (س)= (5,225 × 480) - (5,225 × 465) = 78,375 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص)= (4,275 × 310) - (4,275 × 330) = (85,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (7,125) ريال انحراف غير ملائم

ويلاحظ هنا أن المقارنة تتم بين التكاليف الفعلية لحجم المبيعات الفعلية وهو 5,225 وحدة المنتج (س)، 4,275 وحدة المنتج (ص) بالتكاليف المعيارية لنفس الحجم.

تقييم الانحرافات:

تظهر المقارنة السابقة أن انحراف تكاليف إنتاج وبيع المنتجين هو هدر بمبلغ (7,125) ريال، مع ملاحظة أن إنتاج وبيع المنتج (س) قد أدى إلى وفر تكاليفي بمبلغ 78,375 ريال ناتج عن انخفاض تكلفة المبيعات الفعلية عن التكلفة المخططة للمنتج (س) بمبلغ (15) ريال للوحدة (465-480)، بينما أدى إنتاج وبيع المنتج (ص) إلى هدر تكاليفي بمبلغ (85,500) ريال ناتج عن زيادة تكلفة المبيعات الفعلية عن التكلفة المخططة للمنتج (ص) بمبلغ 20 ريال للوحدة (330-310)،

ولمعرفة أسباب هذه الانحرافات التكاليفية التي أدت بصورة إجمالية إلى تخفيض الأرباح يتوجب مراعاة معطيات إضافية تفصيلية عن معايير بنود التكاليف وعن بياناتها الفعلية ثم تحليل الانحرافات لكل بند على حدة.

2)الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات:

= [(قيمة مبيعات فعلية -تكلفة معيارية للمبيعات الفعلية)] **-** الأرباح المخططة لموازنة المبيعات

المنتج (س)= [(5,225×700)-(5,225×480)]-(4,000×240)=189,500 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص)=[(4,275×500)-(4,275×310)]-(6,000×180)= (267,750) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (78,250) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

تمت مقارنة الأرباح المعيارية لمستوى 5,225 وحدة فعلية بالأرباح المخططة لمستوى 4,000 وحدة مخططة للمنتج (س)، ويلاحظ أن المقارنة تمت لمستويين مختلفين وأظهرت انحرافاً موجباً ناتجاً عن حجم المبيعات وأسعار البيع بـ189,500 ريال وهذا الانحراف يمثل ربح "موازنة"، أيضاً تمت مقارنة الأرباح المعيارية لمستوى 4,275 وحدة فعلية بالأرباح المخططة لمستوى 6,000 وحدة مخططة للمنتج (ص) وتظهر انحرافاً سالباً ناتجاً عن حجم المبيعات وأسعار البيع بـ (267,750) ريال ويلاحظ أن المقارنة تمت أيضاً لمستويين مختلفين.

التحقق:

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح=الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات + الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات

=(7,125) + (78,250) = (85,375) ريال ..... مطابق.

ويتم تحليل الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات إلى انحرافين فرعيين هما: انحراف ربح أسعار البيع وانحراف ربح حجم المبيعات، وكالآتي:

أ. انحراف ربح أسعار البيع= (سعر بيع فعلي **-** سعر بيع معياري)× كمية مبيعات فعلية

المنتج (س) = (700 - 720) × 5,225 = (104,500) ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) = (500- 490) × 4,275 = 42,750 ريال انحراف ملائم

إجمالي = (61,750) ريال انحراف غير ملائم

ب. انحراف ربح حجم المبيعات

= (كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة) × ربح معياري للوحدة

المنتج (س) = (5,225 - 4,000)× 240 **=** 294,000 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) = (4,275 - 6,000)× 180 = (310,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (16,500) ريال انحراف غير ملائم

التحقق:

الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات = انحراف ربح أسعار البيع + انحراف ربح حجم المبيعات

الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات = (61,750)+ (16,500)= (78,250) ريال... مطابق.

في ظل الافتراض ب: يرتبط بيع المنتجين بعلاقة استبدال

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح= الأرباح الفعلية للمبيعات -الأرباح المخططة لموازنة المبيعات

= (كمية المبيعات الفعلية× ربح فعلي للوحدة) - (كمية المبيعات المخططة× ربح معياري للوحدة)

المنتج (س) = (5,225 × 235) - (4,000 × 240)

= (1,227,875 - 960,000) = 267,875 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) = (4,275 × 170) - (6,000 × 180)

= (726,750 - 1,080,000) =(353,250) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (85,375) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحراف:

نفس التقييم الوارد في ظل الافتراض أ.

وينقسم الانحراف **الإجمالي الكلي للأرباح الشاملة** إلى:

1)الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات= (**تكلفة معيارية لكمية المبيعات الفعلية**) - (**تكلفة فعلية لكمية المبيعات الفعلية**)

= (كمية مبيعات فعلية × تكلفة معيارية للوحدة) - (كمية مبيعات فعلية × تكلفة فعلية للوحدة)

المنتج (س)= (5,225 × 480) - (5,225 × 465)= 78,375 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص)= (4,275 × 310) - (4,275 × 330)= (85,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (7,125) ريال انحراف غير ملائم

ويلاحظ هنا أن المقارنة تمت بين التكاليف الفعلية لحجم المبيعات الفعلية بالتكاليف المعيارية لنفس الحجم.

تقييم الانحرافات:

نفس التقييم الوارد في ظل الافتراض أ.

2)الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات:

= [(قيمة مبيعات فعلية - تكلفة معيارية للمبيعات الفعلية) - الأرباح المخططة لموازنة المبيعات]

المنتج (س)= [(700×5,225) - (480×5,225)]-(240×4,000)=189,500 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص)=[(500×4,275) -(310×4,275)]-(180×6,000)=(267,750) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (78,250) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

نفس التقييم الوارد في ظل الافتراض أ.

التحقق:

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح=الانحراف الكلي لربح تكلفة المبيعات + الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات

الانحراف الإجمالي الكلي للأرباح=(7,125) + (78,250) = (85,375) ريال .... مطابق.

ويتم تحليل الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات إلى انحرافين فرعيين هما :

أ. **انحراف ربح أسعار البيع**= (سعر بيع فعلي - سعر بيع معياري)× كمية مبيعات فعلية

المنتج (س) = (700 - 720) × 5,225 = (104,500) ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) = (500- 490) × 4,275 = 42,750 ريال انحراف ملائم

إجمالي = (61,750) ريال انحراف غير ملائم

ب. **انحراف ربح حجم المبيعات**

= (كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة) × ربح معياري للوحدة

المنتج (س) =(5,225 - 4,000)× 240 = 294,000 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) =(4,275 - 6,000)× 180 = (310,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (16,500) ريال انحراف غير ملائم

التحقق:

الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات = انحراف ربح أسعار البيع + انحراف ربح حجم المبيعات

الانحراف الكلي لربح موازنة المبيعات = (61,750)+ (16,500) = (78,250) ريال.... مطابق.

ونظراً لارتباط المنتجين بعلاقة استبداليه، فإنه يتم تحليل انحراف ربح حجم المبيعات تحليلاً إضافياً إلى:

• انحراف ربح نسبة مزيج المبيعات = (الأرباح وفق نسبة المزيج الفعلي) - (الأرباح وفق نسبة المزيج المعياري)

= (نسبة المزيج الفعلي - نسبة المزيج المعياري)× مج كمية المبيعات الفعلية × ربح معياري للوحدة

=(كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات فعلية بنسب المزيج المعياري) × ربح معياري للوحدة

المنتج (س) =(5,225 - 3,800)× 240 = 342,000 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) =(4,275 - 5,700)× 180 = (256,500) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = 85,500 ريال انحراف ملائم

تقييم الانحرافات:

تظهر المقارنة انحرافاً موجباً في أرباح المنتج (س) بمبلغ 342,000 ريال ناتج عن ارتفاع نسبة حجم المزيج البيعي الفعلية لهذا المنتج من النسبة المعيارية 40٪ إلى 55٪، ومن جهة أخرى تظهر المقارنة انحرافاً يشير إلى انخفاض أرباح المنتج (ص) بمبلغ 256,500 ريال ناتج عن انخفاض نسبة حجم المزيج البيعي الفعلية لهذا المنتج من النسبة المعيارية 60٪ إلى 45٪، لتكون المحصلة النهائية لانحراف مزيج المنتجين انحرافاً موجباً بمبلغ 85,500 ريال، وقد تعود أسباب ارتفاع نسبة مزيج مبيعات المنتج (س) وانخفاض نسبة مزيج مبيعات المنتج (ص) إلى أسباب خارجية ناتجة عن تزايد الطلب على المنتج (س) وتراجعه على المنتج (ص) أو لأسباب داخلية مثل تدني كفاءة تسويق المنتج (ص) أو غير ذلك من الأسباب التي ينبغي بالإدارة دراستها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

• انحراف كمية المبيعات = (كمية مبيعات فعلية - كمية مبيعات مخططة) × (متوسط الربح المعياري للوحدة)

المنتج (س) =(5,225 - 4,000)× 204 = 249,900 ريال انحراف ملائم

المنتج (ص) =(4,275 - 6,000)× 204 = (351,900) ريال انحراف غير ملائم

إجمالي = (102,000) ريال انحراف غير ملائم

تقييم الانحرافات:

تظهر المقارنة انحرافاً موجباً في أرباح المنتج (س) بمبلغ 249,900 ريال ناتج عن ارتفاع كمية المبيعات الفعلية من هذا المنتج من الكمية المعيارية 4,000 وحدة إلى 5,225 وحدة، ومن جهة أخرى تظهر المقارنة انحرافاً يشير إلى انخفاض أرباح المنتج (ص) بمبلغ 351,900 ريال ناتج عن انخفاض كمية المبيعات الفعلية من هذا المنتج من الكمية المعيارية 6,000 وحدة إلى 4,275 وحدة، لتكون

المحصلة النهائية لانحراف كميتي مبيعات المنتجين تراجع أرباح الشركة بمبلغ 102,000 ريال، وقد ترجع أسباب ارتفاع كمية مبيعات المنتج (س) وانخفاض كمية مبيعات المنتج (ص) إلى أسباب خارجية ناتجة عن تزايد الطلب على المنتج (س) وتراجع الطلب على المنتج (ص) أو لأسباب داخلية مثل تدني كفاءة تسويق المنتج (ص) أو غير ذلك من الأسباب التي ينبغي بالإدارة دراستها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

التحقق:

انحراف ربح حجم المبيعات = انحراف ربح نسبة المزيج + انحراف ربح كمية المبيعات

= 85,500 + (102,000) = (16,500) ريال.... مطابق.

تدريب (2)

في ضوء البيانات المعيارية والفعلية الواردة في المثال (7 . 3) المتعلقة بالمنتجين (س)، (ص) في شركة آزال.

المطلوب: إعداد ثلاث قوائم دخل: فعلية ، معيارية لمستوى المبيعات الفعلية ، مخططة وذلك لكل منتج من المنتجين (س) ، (ص) واستخراج انحرافات الربح.

6. أسئلة التقويم الذاتي:

1-ما الفوائد التي تعود على المنشأة من وراء قياس وتحليل انحرافات المبيعات والأرباح؟

2-وضح بإيجاز طبيعة قياس انحرافات المبيعات والأرباح ؟

3-ناقش باختصار الانتقادات التي يمكن توجيهها إلى قياس وتحليل انحرافات المبيعات وفق طريقة قيمة المبيعات؟

4-تنتج وتبيع شركة تهامة سلعتين، وفيما يلي البيانات الخاصة بهاتين السلعتين لسنة 2011م:

السلعة	خطة سنة 2011م		المتحقق خلال سنة 2011م	
	المبيعات	قيمة المبيعات	المبيعات	قيمة المبيعات
أ	8,000 وحدة	800,000 ريال	7,500وحدة	712,500 ريال
ب	13,000 وحدة	1,117,000 ريال	15,000وحدة	1,365,000 ريال

المطلوب: تحديد الانحراف الكلي للمبيعات وتحليله إلى مكوناته وفق طريقة قيمة المبيعات في ظل كل افتراض من الافتراضين الآتيين:

أ.لاتوجد علاقة استبدال بين مبيعات السلعتين.

ب.ترتبط مبيعات السلعتان فيما بينها بعلاقة استبدال.

5-وضح بإيجاز تقييم قياس وتحليل انحرافات الأرباح الجزئية وفق طريق قيمة المبيعات؟

6-تنتج وتبيع شركة الوادي منتجين، والآتي بيانات المنتجين لسنة 2011م:

المنتج	خطة سنة 2011م				المنفذ خلال سنة 2011م			
	الإنتاج (وحدة)	المبيعات (وحدة)	سعر بيع الوحدة	تكلفة الوحدة	الإنتاج (وحدة)	المبيعات (وحدة)	سعر بيع الوحدة	تكلفة الوحدة
ع1	10,000	8,000	1,440 ريال	960ريال	11,000	10,450	1.400 ريال	930ريال
ع2	15,000	12,000	980 ريال	620ريال	10,000	8,550	1,000 ريال	660ريال

فإذا علمت: ترتبط مبيعات المنتجين فيما بينها بعلاقة استبدال.

المطلوب:

أ-تحديد الانحراف الإجمالي للأرباح الشاملة وتحليله إلى مكوناته المختلفة.

ب-إعداد ثلاث قوائم دخل: فعلية ، معيارية لمستوى المبيعات الفعلية ، مخططة وذلك لكل منتج من المنتجين (ع1) ، (ع2) واستخراج انحرافات الربح.

7. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ فيما يأتي:

1-( ) يتم قياس انحرافات قيمة المبيعات من خلال طرح قيمة المبيعات الفعلية من المعيارية.

2-( ) يتم قياس الانحرافات الكلي لربح تكلفة المبيعات من خلال طرح التكلفة الفعلية لكمية المبيعات الفعلية من التكلفة المعيارية لكمية المبيعات الفعلية.

3-( ) في حالة عدم وجود علاقة استبدال بين مبيعات المنتجات فإنه يتم تحليل انحراف حجم المبيعات إلى انحراف في نسبة مزيج المبيعات وكمية المبيعات.

4-( ) ينصب اهتمام إدارة المنشأة على دراسة تأثير انحرافات المبيعات على الأرباح وليس على انحرافات المبيعات بحد ذاتها.

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-إن قياس وتحليل انحرافات الأرباح الذي يتجاهل تكلفة المبيعات هو:

أ . قياس وتحليل انحرافات المبيعات وفق طريقة قيمة المبيعات.

ب . قياس وتحليل انحرافات الأرباح الجزئية وفق طريقة قيمة المبيعات.

ج. قياس وتحليل انحرافات الأرباح الشاملة.

2- ينجم عن الآتي تقديم معلومات مفيدة للإدارة:

أ. قياس وتحليل انحرافات المبيعات وفق طريقة قيمة المبيعات.

ب. قياس وتحليل انحرافات الأرباح الجزئية وفق طريقة قيمة المبيعات.

ج. قياس وتحليل انحرافات الأرباح الشاملة.

3-تعد الانحرافات الناتجة عن مقارنة الفعليات بالمخطط:

أ. انحرافات معيارية. ب. انحرافات موازنة.

ج. انحرافات معيارية وانحرافات موازنة.



4-تتأثر إيرادات المبيعات بعاملين هما:

أ. كمية المبيعات وتكلفة المبيعات. ب. كمية المبيعات وسعر البيع.

ج. تكلفة المبيعات وسعر البيع.

5-يتأثر الربح زيادة أو نقصاناً بتغير عاملين معاً هما:

أ. كمية المبيعات وسعر البيع. ب. تكلفة المبيعات وسعر البيع.

ج. إيرادات المبيعات وتكلفة المبيعات.

8. الخلاصة:

تمثل محور اهتمام هذه الوحدة في بيان أهمية قياس وتحليل انحرافات قيمة المبيعات والأرباح وإيضاح كيفية قياس وتحليل انحرافات قيمة المبيعات وكذا قياس وتحليل انحرافات الأرباح، وتبين أنه تنجم عن قياس وتحليل انحرافات قيمة المبيعات والأرباح العديد من الفوائد للمنشأة من خلال التعرف على انحرافات قيمة المبيعات والأرباح ودراسة تلك الانحرافات وبحث أسبابها ووضع الحلول الملائمة في ضوء العوامل المسببة للانحرافات وتلافي حدوثها مستقبلاً، وبعد ذلك تناولنا قياس وتحليل انحرافات قيمة المبيعات وفق طريقة قيمة المبيعات التي تقوم على مقارنة إيرادات المبيعات بالمستويات المخططة لها لتحديد الانحراف الكلي وتحليله إلى انحراف سعر المبيعات وانحراف حجم، وتبين أن الانحرافات السعرية والكمية للمبيعات لاتحظى باهتمام الإدارة مباشرة لكون إيرادات المبيعات وسيلة لتحقيق الهدف النهائي وهو الأرباح، لذلك تناولنا قياس وتحليل انحرافات أباح المبيعات في محورين أولهما قياس وتحليل الأرباح الجزئية وفق طريقة قيمة المبيعات والتي تعتمد في قياس الانحرافات على دراسة تأثير عامل إيرادات المبيعات على الأرباح واستبعاد تأثير عامل تكلفة المبيعات أو افتراض أن التكلفة الفعلية للمبيعات المحققة تساوي تكاليفها المعيارية واتضح أن التحليل وفق هذا المنحى يمكن استخدامه في حالة التساوي الفعلي لتكلفتي المبيعات الفعلية والمعيارية وبخلاف ذلك فإن التحليل يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تأثير عاملي قيمة المبيعات وتكلفتها معاً على أرباح المنشأة من خلال المدخل الشامل الذي يقوم على قياس وتحليل الأرباح الشاملة وفق طريقتي قيمة المبيعات وتكلفة المبيعات، أي مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير بعدي قيمة المبيعات وتكلفتها على الأرباح المستهدفة والأرباح المحققة.

9. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، نذكرك أننا تناولنا ضمن الوحدة الرابعة قياس وتحميل تكاليف التسويق وقد تحتوي التكاليف الفعلية على هدر، أي أن التكاليف الفعلية أكثر مما يجب لذلك يكون من الملائم دراسة جوانب الهدر وتبني تدابير علاجيه مناسبة تتمثل في اتباع آليات لتخفيض تكاليف التسويق الفعلية بقدر ذلك الهدر، وفي هذه الوحدة تناولنا قياس وتحليل انحرافات الأرباح الشاملة الذي يأخذ في طياته قياس انحرافات الأرباح الناتجة عن تأثير تكلفة المبيعات التي تعد تكاليف التسويق جزءاً منها، وتبين أن انحراف ربح تكلفة المبيعات قد يكون انحراف غير ملائم ناتج عن هدر في التكلفة الفعلية للمبيعات مما جعلها أكبر من تكلفتها المعيارية، ونظراً لأن تكاليف التسويق جزء من تكلفة المبيعات فإن الإجراءات العلاجية تتمثل في اتباع آليات لتخفيض تكاليف التسويق الفعلية، لذا سنتناول في الوحدة السابعة تخفيض تكاليف التسويق من حيث مفهوم تخفيض هذه التكاليف والمقارنة بين مفهوم الرقابة على التكاليف ومفهوم تخفيضها، ومن ثم بيان مراحل تخطيط عملية تخفيض تكاليف التسويق يلى ذلك تناول آليات تخفيضها.

10. إجابات التدريبات:

تدريب (1):

يلاحظ في هذا التدريب اختلاف التكلفة الفعلية للوحدة من المنتجين (س) ، (ص) عن تكلفتها المعيارية، حيث تبلغ التكلفة الفعلية لوحدة المنتج (س) 465 ريال وتكلفتها المعيارية 480 ريال بينما تبلغ التكلفة الفعلية لوحدة المنتج (ص) 330 ريال وتكلفتها المعيارية 310 ريال، وبالرغم من ذلك فإن طريقة قيمة المبيعات في قياس وتحليل انحرافات الأرباح تقتصر على الانحرافات الناتجة عن تغير عامل قيمة المبيعات وتجاهل الانحرافات الناتجة عن تغير تكلفة المبيعات، لذا يأخذ قياس وتحليل الانحراف الكلي للأرباح الجزئية وتحليله إلى مكوناته المختلفة نفس القياس والتحليل الوارد في حل المثال (7. 2) في ظل الافتراض (ب) الذي ينص على ارتباط مبيعات المنتجين (س)، (ص) بعلاقة استبدال فيما بينهما.

تدريب (2):

في ضوء البيانات المعيارية والفعلية الواردة في المثال (7 . 3) المتعلقة بالمنتجين (س)، (ص) يمكن إعداد ثلاث قوائم للدخل لكل منتج من المنتجين هي: قائمة دخل فعلية، وقائمة دخل لمستوى المبيعات الفعلية (موازنة مرنة)، وقائمة دخل للمستوى المخطط واستخراج انحرافات الربح على النحو الآتي:

المنتج (س):

جدول (6 . 2)

قوائم دخل المنتج (س) لمتطلبات حل التدريب (2)

البيان	قائمة دخل فعلية	قائمة دخل موازنة مرنة	قائمة دخل مخططة
	مبيعات فعلية 5,225 وحدة	مبيعات فعلية 5,225 وحدة	مبيعات مخططة 4,000 وحدة
إيرادات المبيعات	3,657,500	3,762,000	2,880,000
(-) تكلفة المبيعات	(2,429,625)	(2,508,000)	(1,920,000)
صافي الربح	1,227,875	1,254,000	960,000

انحراف ربح التكلفة+انحراف ربح السعر
(104,500)+ 78,375
(26,125) ريال

انحراف ربح حجم المبيعات
294,000 ريال

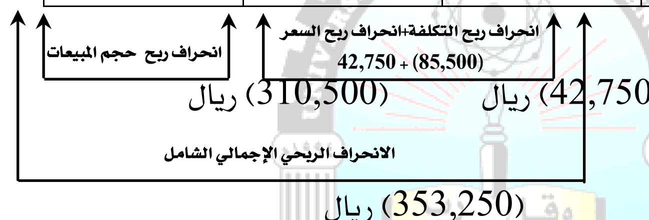
الانحراف الإجمالي الكلي للربح
267,875 ريال

المنتج (ص):

جدول (6 . 3)

قوائم دخل المنتج (ص) لمتطلبات حل التدريب (2)

البيان	قائمة دخل فعلية	قائمة دخل موازنة مرنة	قائمة دخل مخططة
	مبيعات فعلية 4,275 وحدة	مبيعات فعلية 4,275وحدة	مبيعات مخططة 6,000 وحدة
إيرادات المبيعات	2,137,500	2,094,750	2,940,000
(-) تكلفة المبيعات	(1,410,750)	(1,325,250)	(1,860,000)
صافي الربح	726,750	769,500	1,080,000



(353,250) ريال

11 . إجابات الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة **الخطأ:**

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	✗	يتم قياس انحرافات قيمة المبيعات من خلال طرح قيمة المبيعات المعيارية من الفعلية.
2	✓	
3	✗	في حالة وجود علاقة استبدال بين مبيعات المنتجات فإنه يتم تحليل انحراف حجم المبيعات إلى انحراف في نسبة مزيج المبيعات وكمية المبيعات.
4	✓	

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4	5
الإجابة الصحيحة	أ	ج	ب	ب	ج

12 . المراجع العربية والأجنبية

11 . 1 المراجع العربية

1. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء.
2. كحالة، جوزيف و حنان، رضوان حلوة (1998م)، "محاسبة التكاليف المعيارية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن ، عمان.

11 . 2 المراجع الأجنبية

1. M. N. Arora, (1996), "Cost Accounting – Principles And Practice", Vikas Publishing, New Delhi.
2. M.N. Arora (1995), "Practical Costing", S. Chand, New Delhi.
3. M.W.E Glautier. B. Unerdown (1992), "Cost Accounting", Pitman Publishing, London.


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

الوحـــدة السابعة

7

تخفيض تكاليف التسويق


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

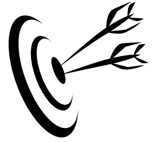
محتويات الوحدة

1. المقدمة:

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، نرحب بك في مطلع هذه الوحدة ونذكرك بأننا بيَّنا في وحدات سابقة أن انحرافات بعض عناصر تكاليف التسويق تكون عبارة عن انحرافات إسراف وقد ترجع أسبابها إلى وجود هدر في التكاليف الفعلية كما اتضح أن انحراف ربح تكلفة المبيعات قد يكون انحرافاً غير ملائم ناتج عن ذلك الهدر في التكلفة الفعلية للمبيعات مما جعلها أكبر من تكلفتها المعيارية، ونظراً لأن تكاليف التسويق جزء من تكلفة المبيعات لذلك يكون من الملائم دراسة جوانب الهدر وتبني تدابير علاجيه مناسبة تتمثل في اتخاذ آليات لتخفيض تكاليف التسويق الفعلية بقدر ذلك الهدر، لذا سنتناول في هذه الوحدة تخفيض تكاليف التسويق في حالة وجود هدر فيها كوسيلة لتلافي الهدر مستقبلاً وأداة لزيادة أرباح المنشأة.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1- تبيِّن المقصود بتخفيض تكاليف التسويق.
2- تقارن بين الرقابة على التكاليف وبين عملية تخفيض التكاليف.
3- تخطط عملية تخفيض تكاليف التسويق وتنفذ خطة التخفيض.
4- تحدد مجالات تخفيض تكاليف التسويق والآليات الممكنة لتخفيضها.

3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، نلفت انتباهك إلى أن هذه الوحدة تتكون من أربعة أقسام رئيسة هي:

1- مفهوم تخفيض تكاليف التسويق.
2- مقارنة بين الرقابة على التكاليف وبين عملية تخفيض التكاليف.
3- التخطيط لتخفيض تكاليف التسويق.
4- مجالات والآليات تخفيض تكاليف التسويق.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس، إن المراجع الآتية تعد قراءات إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليها والاستفادة منها قدر الإمكان نظراً لاتصالها المباشر ببعض موضوعات هذه الوحدة:

1. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء، ص (376-388).
2. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص (123-132).

2. مفهوم تخفيض تكاليف التسويق.

يقصد بتخفيض تكاليف التسويق السعي إلى إحداث تخفيض حقيقي في تكلفة تسويق المنتجات أو السلع أو الخدمات التي تتعامل بها المنشآت لتصبح تلك التكاليف أقل مما كانت عليه في الفترات السابقة أو بحدود التكلفة المعيارية أو أقل منها إذا كانت أكثر مما يجب، بشرط المحافظة على جودة المنتج أو السلعة أو مستوى تقديم الخدمة، وذلك بهدف المحافظة على موارد المنشأة والقضاء على الهدر وزيادة الأرباح إلى أعلى حدٍ مرضٍ ممكن.

ومن هذا التعريف يمكن استنباط الآتي:

أ. لا تقتصر عملية تخفيض التكلفة على فترة معينة أو نشاط معين فهي تستمر طالما أن المنشأة قائمة بمزاولة نشاطها، كما أنها يمكن أن تشمل جميع أنماط عناصر التكاليف.

ب. لايأتي تحقيق هدف تخفيض التكاليف على حساب حدوث تدني أو تراجع في مستوى جودة المنتج أو السلعة وما يترتب عليه من انخفاض القيمة أو المنفعة التي يحملها المنتج أو السلعة للمستهلك.

ج. ترمي المنشأة من وراء تخفيض التكاليف تحقيق عدة أهداف منها المحافظة على موارد المنشأة واستخدمها بشكل أمثل والقضاء على الهدر والضياع إن وجد وزيادة الأرباح إلى أعلى حدٍ ممكن.

وتتطلب عملية تخفيض التكاليف وجود دعم الإدارة العليا وتوافر الرغبة الحقيقة لدى العاملين في كافة المستويات الإدارية والتنظيمية، ومن البديهي أن تدرك إدارة أي منشأة عظمة المسؤولية

الملقاة على عاتقها لتجعل المنشأة أكثر كفاءة وربحاً، وأمام الإدارة لتحقيق ذلك العديد من الوسائل، إذ بإمكانها اتباع وسيلة أو أكثر من الوسائل الآتية لزيادة الأرباح:

أ.رفع سعر البيع مع بقاء حجم المبيعات ثابتاً.

ب.زيادة حجم المبيعات مع بقاء مستوى الأسعار ثابتاً.

ج.تخفيض مناسب في مستوى الأسعار لزيادة حجم المبيعات.

د.تخفيض التكاليف.

وتعد وسيلة تخفيض التكاليف أفضل الوسائل أعلاه لزيادة الربح لأن كل تحسن في كفاءة عمل المنشأة يبدأ من تخفيض التكلفة نظراً لعدم قدرة المنشأة على زيادة أسعار منتجاتها أو رفع حجم مبيعاتها في كل الظروف، فكل ذلك يتأثر بالكثير من العوامل منها أسعار المنافسين، التغيرات في أذواق المستهلكين، الكثافة السكانية، زيادة أو انخفاض الطلب، توفر السلع البديلة وغيرها من العوامل، كما أن سعي المنشأة لزيادة حجم المبيعات يتطلب إنفاق مبالغ على الدعاية والإعلان.

3. مقارنة بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف.

إن وضع نظم رقابية على عمليات المنشأة تشمل في طياتها تبني العديد من الإجراءات والأساليب التي توفر للإدارة أداة فعالة للرقابة على التكاليف ومن تلك الأساليب الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية بهدف تحسين الأداء والوقوف على نتائجه عن طريق تأشير فروقات التكاليف الفعلية - إن وجدت - عن الخطط المرسومة.

إلا أن أساليب الرقابة هذه تتمثل في إيجاد أرقام تعتبر كمقاييس موضوعة لفترة معينة بغرض رقابة الأداء وتحسين الكفاءة بغية تخفيض التكاليف ضمن المستويات أو المقاييس الموضوعة، ولكن هذه المقاييس تفتقر إلى النظرة الديناميكية (الحركية) للكثير من العوامل التي تؤثر على التكاليف.

أما تخفيض التكاليف فإنه يهتم بدراسة وبحث العوامل التي تؤثر على التكاليف واقتراح آليات تخفيضها.

ويمكن إجراء مقارنة بين الرقابة على التكاليف وبين عملية تخفيض التكاليف كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول (7 . 1)

مقارنة بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف

ت	الرقابة على التكاليف	تخفيض التكاليف
1	تهتم بالمحافظة على المعايير الموضوعية.	تهتم بالتوفير في التكاليف وتحدي المعايير .
2	المقاييس هي وسيلة مرغوبة للكفاءة.	تنظر للمقاييس بأنها شيء مشكوك فيها.
3	محاولة تقليل التكاليف تكون ضمن المقاييس الموضوعة.	نتيجة لكون عمليات التشغيل ديناميكية فيمكن توقع التغير في التكاليف.
4	عموماً مؤثرة وخاصة عندما تكون المقاييس موضوعية.	تأثيرها يكون في كل الحالات ولا تنحصر على التكاليف المستخدمة.

4 . التخطيط لتخفيض تكاليف التسويق.

تتضمن عملية تخطيط تخفيض تكاليف التسويق المرور بثلاثة مراحل هي:

أ.التنظيم الجيد لتخفيض التكاليف.

ب.وضع خطة التخفيض.

ج.التطبيق العملي لخطة التخفيض.

وفيما يأتي بيان موجز لهذه المراحل:

أولاً: التنظيم الجيد لتخفيض تكاليف التسويق

لإعداد خطة مفصلة ومتكاملة لتخفيض التكاليف يتطلب الأمر إنشاء تنظيم ملائم لهذه الغاية، وبالنظر لما يتطلبه موضوع التخفيض من دراسة مشاكل المنشأة والخوض في تفاصيل واسعة جداً واستخدام أسلوب معين يلائم طبيعة بعض المشاكل فإنه يحتاج إلى تكوين لجنة تضم مختلف الاختصاصات من ضمنها ذوي المعرفة والاختصاص في مجال التكاليف، فالمسؤولية الملقاة على عاتق هذه اللجنة في ضوء تخصصات أعضائها تشمل المجالات الأساسية في تخفيض التكاليف ووضع برنامج لذلك وتقرير أسبقية الأعمال وتقرير سبل متابعة سير البرنامج وتوزيع المهام المختلفة بين الاختصاصين بحيث يجب أن تكون مسؤولية أعضاء اللجنة وصلاحياتهم ومشاركتهم تكاملية وتصب في خدمة إنجاح المهمة المنوطة بهم.

ولكي تقوم اللجنة بتنفيذ مهمتها يجب أن تتوافر في كل عضو فيها العديد من المهارات الخاصة والعامة وعلى النحو الآتي:

المهارات الخاصة:

يجب أن تتوافر في كل عضو من أعضاء لجنة التخفيض مهارات خاصة منها:

أ. مهارات في مجال التخصص المطلوب مثل مهارات إدارية ومالية وحسابية مناسبة.

ب.أن تكون لديه معلومات كافية ودقيقة عن نظم وسلع ومنتجات وخدمات المنشأة وعناصر التكاليف المرتبطة بها وغير ذلك من المعلومات.

المهارات العامة:

يجب أن تتوافر في كل عضو من أعضاء لجنة التخفيض العديد من المهارات العامة منها:

أ.اليقظة وإدراك أهمية مايقوم به.

ب.القدرة على الإبداع.

ج.القابلية والقدرة على تقصي الحقائق.

د.القدرة على تبويب الحقائق والتقرير عنها للإدارة.

ه.القدرة على الابتكار وحل المشاكل التي قد تبرز.

ثانياً: وضع خطة التخفيض

إن خطة تخفيض تكاليف التسويق تتضمن تحديد الهدف الذي تريد اللجنة تحقيقه والذي على أساسه توضع تفاصيل خطة التخفيض وإدارتها، فهدف اللجنة هو تخفيض التكاليف متضمناً تحديد عناصر التكاليف المراد تخفيضها ومبلغ التخفيض المطلوب في كل عنصر، وبالرغم من أن تحديد مبلغ التخفيض يصعب تحديده بدقة إلاَّ أنه تحت الظروف الاقتصادية الحرجة للمنشأة يجب أن ينجم عن مقدار التخفيض الحفاظ على استمرارية المنشأة.

وعلى أية حال يمكن أن تحدد اللجنة مقدار مبلغ التخفيض المطلوب في شكل نسبة من مجموع تكاليف كل عنصر أو كنسبة عامة للتخفيض في كل ريال.

وبعد تحديد هدف التخفيض يجري رسم تفاصيل خطة التخفيض والتي تتطلب:

أ.توزيع المهام بين أعضاء لجنة التخفيض.

ب.إقرار الأسبقيات.

ج.إيجاد أفضل الأساليب للحصول على المعلومات والتعاون من قبل المستويات الادارية المعنية والعاملين فيها.

د.تحديد طرائق إعداد البحوث وسبل تطبيق ماينتج عنها من توصيات.

ه.تحديد آليات المتابعة المستمرة لتنفيذ تفاصيل الخطة.

ثالثاً: التطبيق العملي لخطة التخفيض

بعد وضع خطة وهدف التخفيض ورسم تفاصيل الخطة تباشر اللجنة مهام جمع المعلومات وتنفيذ أولويات ماخططته وإجراء الدراسات والبحوث وتقرير آليات وتوصيات تخفيض التكاليف.

5. مجالات وآليات تخفيض تكاليف التسويق.

تشمل عملية تخفيض تكاليف التسويق مجالات عدة منها :

أ. تخفيض تكاليف الاعلان والترويج.

ب. تخفيض تكاليف شراء المواد التسويقية.

ج. تخفيض تكاليف التعبئة والتغليف.

د. تخفيض تكاليف التخزين.

ه. تخفيض تكاليف النقل.

و. تخفيض تكاليف إدارة التسويق.

وفيما يلي توضيح موجز لآليات تخفيض تكاليف التسويق في كل مجال من هذه المجالات:

5 . 1 آليات تخفيض تكاليف الاعلان والترويج:

بالرغم من أن الاعلان عن المنتجات والسلع يكتسب أهمية خاصة، غير أنه يمكن أن تعمل المنشأة على بقاء تكاليف الإعلان عند أدنى حدٍ ممكن وإلغاء الزائد منها إن وجد من خلال عدة آليات منها :

أ. تنويع أساليب الاعلان وعدم تركيزها على الأساليب مرتفعة التكاليف.

ب. الحد من المساحة الاعلانية للمنتجات التي أصبحت لها شهرة ومكانة في أذهان الجمهور.

ج. تبني نظام لترشيد استخدام الأدوات الإعلانية المادية والدعائية مثل الملصقات والعينات والتي بشكل هدايا وتوظيفها بشكل فعال وإحكام الرقابة على استخدامها.

د. التخطيط الجيد للإعلان في التلفزيون أو الجرائد والمجلات ومواقع الإنترنت وبما يمكن من تحديد المساحة الإعلانية اللازمة ومعدل النشر لكل فترة، وبالتالي تخفيض تكاليف الاعلان إلى أدنى حد ممكن.

5 . 2 آليات تخفيض تكاليف شراء المواد التسويقية:

تعتبر وظيفة الشراء من الوظائف المهمة في كافة المنشآت التي يناط بها توفير احتياجات المنشأة من المواد والمستلزمات السلعية لأغراض النشاط الإنتاجي والتسويقي والإداري، إذ تعتبر عملية

الشراء نقطة البداية لأداء الوظائف الأخرى، حيث يعتمد نجاح بقية أعمال المنشأة على كفاءة أداء هذه الوظيفة، فكمية الشراء ومستوى أسعار الشراء ونوعية السلع وأوقات توفيرها عامل مهم لأداء أنشطة التخزين والإنتاج والمبيعات والمالية في المنشأة.

فأي فشل أو أداء غير مناسب في وظيفة الشراء تنجم عنه تكاليف غير ضرورية وخسائر فادحة تصيب المنشأة، فزيادة التكاليف عموماً ومنها تكاليف المستلزمات والمواد التسويقية أو حدوث الخسائر تنجم عن:

- شراء سلع غير ضرورية.
- شراء كميات غير ضرورية (زائدة عن الحاجة).
- شراء سلع رديئة النوعية.
- الشراء من موردين غير موثوقين.
- الشراء بأسعار مرتفعة.
- شراء السلع أو المواد المطلوبة بكميات غير اقتصادية.
- عدم الاستفادة من الخصومات التي يمنحها البائع كخصم الكمية والخصم التجاري والخصم النقدي.

ولا شك أن معظم الممارسات السابقة يؤدي إلى تكدس المخزون وما يصاحبه من مخاطر عديدة وانخفاض المبيعات وتدهور السيولة النقدية للمنشأة وبالتالي زيادة التكاليف.

ولتخفيض تكاليف شراء المستلزمات والمواد التسويقية يجب أن يتم الشراء بأقل تكلفة ممكنة دون أن يضر ذلك بإعمال المنشأة، ويتم ذلك عن طريق اتباع الآليات الآتية:

أ.الشراء بالكمية الاقتصادية:

تعبِّر الكمية الاقتصادية الواجب شراؤها عن كميات المشتريات من المواد والمستلزمات التسويقية -مثل مواد التعبئة والتغليف - التي عندها تكون تكاليف الشراء في أدني حد ممكن مع مراعاة الخصم الذي يمكن الحصول عليه عند مختلف مستويات الشراء.

وتحسب كمية الشراء الاقتصادية بالمعادلة الآتية:

$$\text{الكمية الاقتصادية} = \sqrt{\frac{2 \times \text{حجم الطلب} \times \text{تكلفة تخزين الطلبية}}{\text{متوسط تكلفة تخزين الوحدة}}}$$

ويتطلب استخدام هذه المعادلة تقدير حجم الطلب (احتياجات المنشأة من المادة) والذي يستلزم بالضرورة:

-توفر الكوادر الفنية القادرة على تقدير الطلب من كل مادة.

-توفر البيانات والإحصاءات اللازمة سواء من داخل المنشأة أو من الأجهزة والمنشآت الأخرى أو من البيانات التي يتم الحصول عليها من الدراسات الميدانية.

-استخدام الأدوات والأساليب الإحصائية والرياضية والمحاسبية ... وغير ذلك من الأساليب لتقدير الاحتياجات من المستلزمات والمواد التسويقية.

ب.الرقابة على أسعار الشراء:

يمكن الرقابة على أسعار الشراء من خلال عدة أساليب منها:

- وضع أسعار قياسية (معيارية) أو تقديرية للمواد التسويقية لمقارنتها مع أسعار الشراء الفعلية لكشف الانحرافات.
- إعداد جدول يبين متوسط أسعار الشراء المدفوعة.
- تحديد مقدار وفورات التكلفة الدورية الناجمة عن المفاوضات مع الموردين.
- تغيير مصادر التوريد.
- إسناد وظيفة الشراء لأفراد يتسمون بالأمانة والنزاهة والقيم الأخلاقية.

ج.البحث في إمكانية خفض تكاليف النقل والشحن للداخل.

د.المساهمة الفعالة لقسم المشتريات تجاه المسؤوليات الآتية:

- الحفاظ على مستوى جيد في تجهيز المواد.
- تخفيض رأس المال المستثمر في المواد بالمخازن.
- شراء كميات اقتصادية بعد دراسة الأسعار ومستوى العرض ومشاكل التخزين.
- تنمية روح المنافسة بين الموردين لتأمين الحصول على المواد بسعر اقل وبالنوعية المطلوبة والوقت المناسب.
- الاتصال المستمر بالموردين بهدف الحصول على معلومات خاصة بمدى توفير المواد أو توفر مواد أحدث وأقل سعراً وأفضل نوعية.

5 . 3 آليات تخفيض تكاليف التعبئة والتغليف:

يجب أن تحظى تكاليف التعبئة والتغليف عموماً واستخدام مواد التعبئة والتغليف بعناية كافية، فلا يأتي هدف تخفيضها سبباً لتردي مستوى وجودة التعبئة والتغليف، والسبب هو أن عدم

الاهتمام بها وتقليلها بأكثر من اللازم قد يؤدي إلى انخفاض كمية المبيعات لتلف البضاعة أثناء النقل أو فقدانها لبعض خواصها بسبب التغليف غير الجيد، ومن ثم يؤدي ذلك إلى انخفاض الأرباح وزيادة التكاليف مرة أخرى بدلاً من تخفيضها، ومن جهة أخرى يعتبر وجود زيادة مناسبة في تكاليف التعبئة والتغليف لتحسين كفاءة وجودة التغليف تؤدي إلى زيادة المبيعات والأرباح عن طريق تحفيز المستهلك للشراء، لذلك فإنه لتخفيض تكاليف التعبئة والتغليف مع الحفاظ على جودة التعبئة والتغليف يمكن اتباع الآليات الآتية:

- تحسين طرائق التعبئة والتغليف.
- تقليل التغليف الزائد.
- بحث إمكانية إيجاد تغليف أخر بديل للقديم وبتكلفة أقل.
- استخدام نظام الجرد المستمر لتتبع حركة مواد التعبئة والتغليف خلال مراحل طلبها وشرائها واستلامها وفحصها وتخزينها وصرفها واستخدامها.
- البحث في إمكانية إنتاج مواد التعبئة والتغليف داخلياً بدلاً من شرائها من السوق إذا كانت إمكانيات المنشأة تسمح بذلك، واتخاذ قرار بالإنتاج داخلياً إذا كانت التكلفة المتوقعة لإنتاج الوحدة أقل من تكلفة شرائها من السوق.

5 . 4 آليات تخفيض تكاليف التخزين:

أصبح الاستثمار في المخزون ظاهرة ضرورية لكافة المنشآت الصناعية والتجارية والزراعية التي تعمل في بيئة يسودها التذبذب من حيث توفر ماتحتاجه من مستلزمات وسلع في الأسواق (والأمر ليس كذلك في المنشآت التي تعمل في بيئة مستقرة يسودها توافر الاحتياجات من السلع والمستلزمات) حيث يعمل المخزون كأداة للرابط بين المشتريات والمبيعات في المنشآت التجارية وعلى النحو الآتي:

أ. مواجهة التذبذبات في فترة الانتظار، حيث يتم تجهيز الكميات المطلوبة من السلع إلى المستهلكين لحين إنتاج كمية جديدة أو ورود كمية الشراء المطلوبة.

ب. مواجهة التذبذبات في الطلب، حيث يمكن تلبية الطلبات الشهرية التي تفوق كمية المبيعات المخططة.

إلا أن نشأة وزيادة تكاليف التخزين تحدث من خلال نوعين من المصادر هما:

أولاً: المصادر الداخلية (متعلقة بمركز التخزين)

وتتبع من هذه المصادر نوعين من تكاليف التخزين هما:

أ. التكاليف الاعتيادية مثل تكاليف الخزن والمناولة والجرد والتأمين.

ب. التكاليف غير الاعتيادية مثل التلف والتقادم والسرقة والضياع وتخزين المواد الزائدة عن الحاجة.

ثانياً: المصادر الخارجية:

وتنجم منها تكاليف تخزين غير ضرورية ناتجة عن:

أ. أخطاء قسم المشتريات، والتي تؤدي إلى توافر بعض المواد بأكثر من اللازم أو بطيئة الحركة.

ب. أخطاء قسم المبيعات، وتتمثل في أخطاء تقدير كميات المبيعات لما لذلك من تأثير على الكميات المطلوبة من مواد التعبئة والتغليف.

ولغرض تخفيض تكاليف التخزين والسيطرة عليها بما في ذلك تخفيض تكاليف تخزين المواد التسويقية يمكن إتباع الآتي:

أ. تحديد نسبة مئوية من المخزون المطلوب الاحتفاظ به لمواجهة احتياجات البيع بسبب قلة الشراء أو الإنتاج.

ب. التقرير عن المخزون الفائض بسبب الشراء المفرط.

ج. تصميم مخطط بياني يبين جميع مستويات المخزون الفعلي والمتوقع وبحسب أنواع السلع أو المنتجات، وتصميم مخطط بياني آخر ليبين نسبة دوران المخزون، فالغرض الأساسي من هذه المخططات هو تحديد تذبذبات تكاليف التخزين، وتكاليف الحصول على السلع.

د. تبني نظام مرن في تحديد الحد الأعلى والأدنى للمخزون.

ه. تبني واستخدام وسائل للحفاظ على المخزون والرقابة عليه وحمايته من التلف والحريق والكسر والسرقة والضياع، وتطبيق نظام الجرد المستمر لتتبع حركته.

و. إعادة النظر في ترتيب المخازن والمنتجات والسلع والمواد المخزنة، بشكل يحقق السرعة والسهولة في إدخالها إلى المخازن وإخراجها منها.

5 . 5 آليات تخفيض تكاليف النقل:

تتحدد تكاليف النقل في ضوء عدة عوامل تؤثر فيها ومن هذه العوامل:

أ. نوع وسيلة النقل المستخدمة.

ب. الوقود والزيوت لتسيير وسائل النقل.

ج. طول المسافة التي تقطعها وسيلة النقل.

د. الحاجة إلى السرعة في النقل.

ه. مدى توفر خدمات الصيانة ودورية إجراؤها.

ولتخفيض تكاليف النقل يمكن اتباع الآليات الآتية:

أ.برمجة استخدام وسائل النقل لضمان استخدامها في الوقت المناسب (عند الحاجة إليها).

ب.استكمال الحمولة في كل وسيلة كلما أمكن ذلك.

ج.وضع ضوابط للرقابة على كميات وقود وزيوت تشغيل وسائل النقل.

د.وضع نظام للصيانة الدورية لوسائل النقل لمنع عطلها أثناء التشغيل وتفادي التكاليف الناجمة عن ذلك.

5 . 6 آليات تخفيض تكاليف إدارة التسويق:

يمكن تخفيض تكاليف إدارة التسويق عن طريق:

أ.دراسة العمل وحجمه لغرض الوقوف على إمكانية استخدام احدث أساليب تنظيم العمل.

ب.تبسيط العمليات الإدارية عن طريق تصميم مسارات هذه العمليات بهدف القضاء على التكرار والازدواجية في أداء المهام وتقليص الوقت الكلي لإنجاز العمل.

ج.دراسة حجم ووضع العمالة في الإدارة العامة للتسويق بغرض التعرف على الفائض منها ونقله إلى أقسام أخرى تحتاج إليه بدلاً من توظيف جدد في تلك الأقسام، وكذلك تحديد المتسيبين والاستغناء عنهم.

6 . أسئلة التقويم الذاتي:

1-ماالمقصود بتخفيض تكاليف التسويق؟

2-ماالوسائل التي بإمكان إدارة المنشأة اتباعها لزيادة الأرباح؟

3-قارن بين الرقابة على التكاليف وبين عملية تخفيض تكاليف التسويق؟

4-ماهي المهارات الخاصة والمهارات العامة التي يجب أن تتوفر في كل عضو من أعضاء لجنة تخفيض التكاليف؟

5-ماهي الآليات التي يمكن اتباعها لتخفيض تكاليف الاعلان والترويج؟

6-عدد الأساليب الممكن استخدامها للرقابة على أسعار شراء المواد التسويقية؟

7-أذكر الآليات التي يمكن اتباعها لتخفيض تكاليف التعبئة والتغليف؟

8-ماهي أنواع تكاليف التخزين التي تنبع من المصادر الداخلية؟

9-ماهي الآليات التي يمكن اتباعها لتخفيض تكاليف التخزين والسيطرة عليها؟

10-حدد الآليات التي يؤدي اتباعها إلى تخفيض تكاليف النقل؟

11- أذكر الآليات التي يمكن اتباعها لتخفيض تكاليف إدارة التسويق؟

7. الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخطأ فيما يأتي:

1-( ) ترمي المنشأة من وراء تخفيض التكاليف إلى إحداث تخفيض حقيقي في تكلفة منتجاتها بغض النظر عن تأثير التخفيض على تدني القيمة أو المنفعة التي يحملها المنتَج للمستهلك.

2-( ) يمكن للجنة تخفيض التكاليف أن تحدد بشكل دقيق مبلغ التخفيض المطلوب في عنصر التكلفة المراد تخفيضه.

3-( ) يجب أن تضم لجنة تخفيض التكاليف أعضاء من مختلف الاختصاصات من ضمنها ذوي المعرفة أو الاختصاص في مجال التكاليف.

4-( ) يؤدي تخفيض تكاليف التعبئة والتغليف بأكثر من اللازم إلى تدني الأرباح وزيادة التكاليف مرة أخرى بدلاً من تخفيضها.

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-إحدى الوسائل الآتية تعد أفضل الوسائل وأكثرها قدرة على الاستخدام من قبل إدارة المنشأة لزيادة الأرباح:

أ . رفع سعر البيع مع بقاء حجم المبيعات ثابتاً.

ب . تخفيض مناسب في مستوى الأسعار لزيادة حجم المبيعات.

ج. تخفيض التكاليف.

2-يعد الآتي أول المهام المناطة بلجنة تخفيض تكاليف التسويق في مجال وضع خطة التخفيض:

أ. تحديد عناصر التكاليف المراد تخفيضها ومبلغ التخفيض المطلوب في كل عنصر.

ب. توزيع المهام بين أعضاء لجنة التخفيض.

ج. تحديد أفضل الأساليب للحصول على المعلومات من المستويات الإدارة في المنشأة وكسب تعاون العاملين فيها.

3-إحدى الجمل الآتية غير صحيحة:

أ. ينجم عن أخطاء قسم المشتريات في توفير مواد تسويقية بأكثر من اللازم حدوث تكاليف تخزين غير ضرورية.

ب. يؤدي شراء سلع ومواد تسويقية بكميات اقتصادية إلى حدوث تكاليف تخزين غير ضرورية.

ج. ينجم عن أخطاء قسم المبيعات تقدير أسعار البيع حدوث تكاليف تخزين غير ضرورية.

8. الخلاصة:

تناولنا في هذه الوحدة مفهوم تخفيض تكاليف التسويق وتخطيط عملية التخفيض ومجالات وآليات تخفيض تكاليف التسويق في كل مجال، ويتضح من ذلك أن مفهوم تخفيض تكاليف التسويق يتلخص في إحداث تخفيض حقيقي في تكاليف التسويق مع المحافظة على جودة المنتج ومستوى تقديم الخدمة وذلك بهدف المحافظة على موارد المنشأة والقضاء على الهدر وزيادة الأرباح، ولنجاح مهمة التخفيض يقتضي الأمر التخطيط لعملية التخفيض بشكل مناسب من قبل لجنة تضم عدة اختصاصات والتي ينبغي أن تتوفر في كل عضو فيها العديد من المهارات الخاصة والعامة لتتمكن اللجنة من أداء المهمة المنوطة بها المتمثلة في تخفيض عناصر تكاليف التسويق في مجالاتها المتعددة من إعلان وترويج وشراء مواد تسويقية وتعبئة وتغليف وتخزين ونقل بالإضافة إلى التكاليف المتعلقة بالإدارة العامة للتسويق وذلك من خلال اتباع العديد من الآليات الممكنة لتخفيض تكاليف التسويق المتعلقة بكل مجال من تلك المجالات.

9. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، ذكرنا في الوحدة الثالثة أن تكاليف التسويق تلتقي مع التكاليف الصناعية في عدة جوانب منها أن بيانات كل منهما تساعد إدارة المنشأة في القيام بالوظائف الملقاة على عاتقها ومن تلك الوظائف اتخاذ القرارات في مختلف المجالات بما فيها مجال التسويق، لذا سنتناول في الوحدة التالية دور التكاليف في القرارات التسويقية من خلال عرض حالات في استخدام التكاليف في اتخاذ القرارات ذات الصلة بوظيفة التسويق وتوضيح كل حالة بمثال تطبيقي وقبل كل ذلك سنقدم عرضاً موجزاً لمراحل صناعة القرار.

10. إجابات التدريبات:

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ:

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	X	ترمي المنشأة من وراء تخفيض التكاليف إلى إحداث تخفيض حقيقي في تكلفة منتجاتها بشرط أن لايأتي تحقيق هدف تخفيض التكاليف على حساب حدوث تدني أو تراجع في مستوى جودة المنتج أو السلعة وما يترتب عليه من انخفاض القيمة أو المنفعة التي يحملها المنتج أو السلعة للمستهلك.
2	X	لايمكن للجنة تخفيض التكاليف أن تحدد بشكل دقيق مبلغ التخفيض المطلوب في عنصر التكلفة المراد تخفيضه لأن تحديد مبلغ التخفيض يصعب تحديده بدقة.
3	✓	
4	✓	

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3
الإجابة الصحيحة	ج	أ	ب

11. مسرد المصطلحات:

-**نظام الجرد المستمر للمخزون** Perpetual Inventory System: عبارة عن نظام للتتبع حركة المخزون من البضائع والمستلزمات السلعية والرقابة عليه يقوم على مسك سجلات مخزنية لتتبع حركة المخزون من وارد ومنصرف بالكمية والقيمة أولاً بأول بحيث تظهر تلك السجلات كمية وتكلفة المخزون الوارد والمنصرف والرصيد المتبقي من كل صنف من أصناف المخزون في أي لحظة زمنية، كما أنه يتم وفق هذا النظام فتح حساب للمخزون في السجلات المحاسبية تسجل فيه (بموجب قيود يومية) تكلفة الكميات الواردة والمنصرفة وترحل إلى حساب المخزون في دفتر الأستاذ العام

12 . المراجع العربية والأجنبية

12 . 1 المراجع العربية

1. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
2. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء.
3. العطار، زهير رشيد (1970م)، "خفض الكلفة"، مطبعة جامعة بغداد، العراق، بغداد.
4. عقلان، حمود عبدالله صالح، (2009)، "إدارة المشتريات والمخازن"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء.

12 . 2 المراجع الأجنبية

1. **Batty, J. (1975), "Cost and Management Accounting for Students", 2nd ed., London.**
2. Institute of Cost and Management Accountants (1965), "Cost Reduction", London.



الوحـــدة الثامنة

8

دور التكاليف في اتخاذ القرارات التسويقية


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

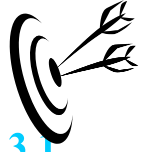
محتويات الوحدة

1.المقدمة

1.1.التمهيد:

عزيزي الدارس، نرحب بك في مطلع الوحدة الأخيرة من هذا المقرر ونود التنويه إلى أنه يرتبط بمهام إدارة المنشأة القيام بالعديد من الوظائف ومن تلك الوظائف اتخاذ القرارات في مختلف المجالات بما فيها مجال التسويق، ولكي تتمكن الإدارة من القيام بهذه الوظيفة فإنها تحتاج إلى العديد من البيانات لتستخدمها كمدخلات لصنع قراراتها، وتعد بيانات التكاليف إحدى تلك المدخلات التي تستند إليها الإدارة في عملية صنع قرارها في جميع مراحله، لهذا سيتمثل محور إهتمام هذه الوحدة في عرض مراحل صناعة القرار وبيان دور التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات في المجال التسويقي لاسيما المتعلق منها بقرار قبول أو رفض الطلبيات أو قرار زيادة المبيعات أو قرار بيع المنتج بعد اتمام تصنيعه أو بيعه مصنَّع جزئياً أو قرار فتح أسواق جديدة أم البقاء في الحالية أو قرار الابقاء على تسويق منتج معين أم حذفه أو قرارات التسعير.

2.1.أهداف الوحدة:



1-تعدِّد مراحل صنع القرار.

2-تستخدم بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات المختلفة.

3.1.أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1-تعدِّد مراحل صنع القرار.

2-تستخدم بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات المختلفة.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس، إن المراجع الآتية تعد قراءات إضافية مساعدة ويمكنك الرجوع إليها والاستفادة منها قدر الإمكان نظراً لاتصالها المباشر ببعض موضوعات هذه الوحدة:

1. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء، ص (389-437)
2. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص (133-156)

2 . مراحل صنع القرار Stages of Decision Making

تمر عملية صناعة القرار بعدة مراحل، وتضطلع المحاسبة بدور مهم في صناعة القرارات إذ تقوم بمساعدة صانعي القرارات في جميع مراحلها والتي تتضمن الآتي:

أ. تحديد المشكلة.

ب. تحديد الحلول الممكنة (الحلول البديلة).

ج. تجميع البيانات اللازمة للتقييم.

د. تقييم ومقارنة الحلول المختلفة واختيار أنسبها (اتخاذ القرار).

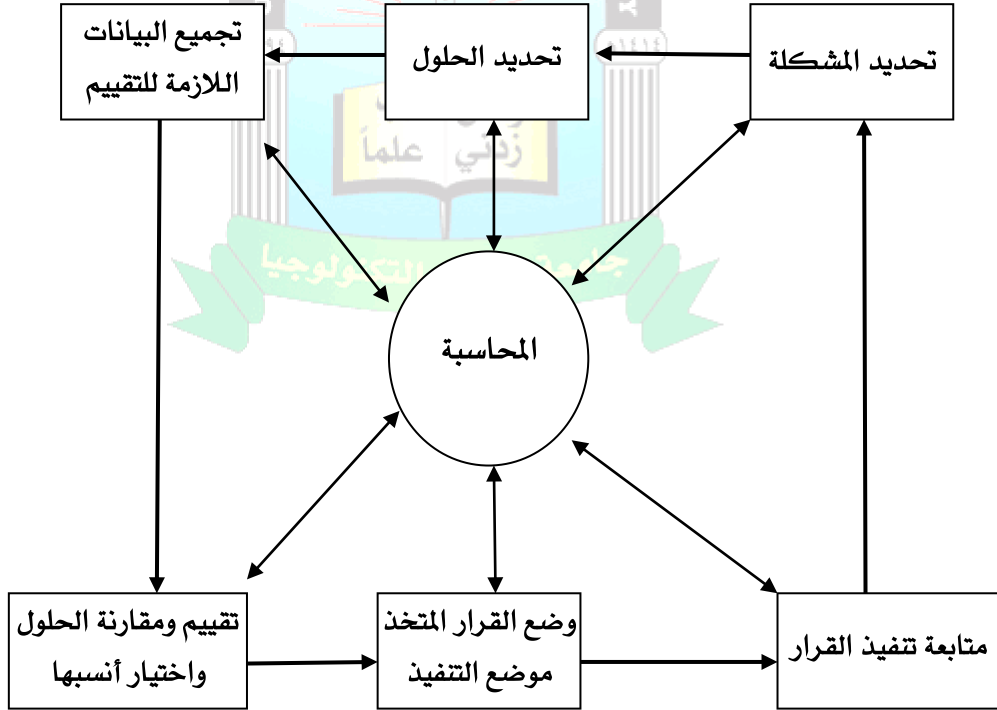
ه. وضع القرار المتخذ موضع التنفيذ.

و. متابعة تنفيذ القرار.

ويمكن تلخيص مراحل صناعة القرار كما في الشكل الآتي:

شكل (9 . 1)

مراحل صنع القرار



وتعد البيانات التكاليفية ذات أهمية خاصة في صنع وترشيد القرارات، فاتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوِّت على المنشأة فرص تحقيق ربح أفضل أو قد يلحق بها أضراراً أو خسائر كبيرة.

3. حالات في استخدام التكاليف في اتخاذ القرارات.

يعد توفير البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الاقتصادية والمالية والإدارية المختلفة أحد أهداف نظام محاسبة التكاليف، إذ تُستخدم بيانات التكاليف التي يوفرها نظام التكاليف في خدمة أغراض الإدارة في مجال اتخاذ القرارات التي لها صلة بالوظيفة التسويقية وفي حالات عديدة منها:

3 . 1 قرار قبول أو رفض طلبية:

قد تُقَدَم إلى المنشأة طلبات خاصة لشراء منتجاتها أو السلع التي تبيعها بأسعار تقل عن السعر الذي تبيع به المنشأة منتجاتها أو سلعها أو خدماتها ولربما أحيانا قد تكون الطلبات المقدمة بأسعار تقل عن التكلفة الكلية للوحدة، فإذا كان القرار بالرفض دون الاستناد إلى دراسة فإن المنشأة قد تفقد فرص زيادة أرباحها خاصة إذا كانت لديها طاقة إنتاجية وتسويقية غير مستغلة، لذلك يجب دراسة مثل هذه الطلبيات بعناية فإذا كان لدى المنشأة طاقة غير مستغلة يمكن تسخيرها لإنتاج الوحدات أو تقديم الخدمات المطلوبة فإنه يمكنها الاستفادة من بيانات التكاليف المتغيرة التي ستتحملها لتلبية الطلبات الخاصة ومقارنتها مع العوائد التي ستجنيها من تلبية تلك الطلبيات واتخاذ قرار القبول أو الرفض في ضوء ماتسفر عنه نتيجة المقارنة، إذ تقبل المنشأة الطلبيات الخاصة بأسعار تقل عن أسعار البيع المعتادة أو بأسعار قد تقل عن التكلفة الكلية للوحدة إذا كان ذلك سيؤدي إلى زيادة فرص تحسين أرباحها.

مثال (9 . 1):

تصنع وتبيع إحدى منشآت صنع الحقائب المدرسية سنوياً 80,000 حقيبة من النوع (أ) وتبيعه بسعر 500 ريال للحقيبة، وتبلغ طاقتها الإنتاجية القصوى المتاحة من هذا المنتج 110,000 حقيبة، والجدول الآتي يبين البيانات المتعلقة بالإيرادات والتكاليف السنوية الخاصة بالمنتج (أ):

البيان	الإجمالي	للوحدة
إيراد المبيعات (80,000 حقيبة× 500 ريال)	40,000,000	500
تُطرح تكاليف المبيعات:		
تكاليف صناعية:		
متغيرة	(19,000,000)	237.5
ثابتة	(11,000,000)	173.5
إجمالي التكاليف الصناعية	(30,000,000)	(375)
تكاليف التسويق:		
متغيرة (200,000 ريال منها تكاليف نقل)	(700,000)	(8.75)
ثابتة	(1,300,000)	(16.25)
إجمالي تكاليف التسويق	(2,000,000)	(25)
صافي الربح	**8,000,000**	**100**

وفي مطلع سنة 2011م وردت إلى المنشأة طلبية شراء 20,000 حقيبة بسعر 350 ريال للحقيبة علماً بأن المشتري يتحمل تكاليف النقل.

المطلوب: هل تقبل إدارة المنشأة الطلبية أم ترفضها؟

الحل:

يبدو للوهلة الأولى أن رفض الطلبية هو الأفضل لأن سعر البيع 350 ريال أقل حتى من تكلفة الصنع البالغة 375 ريال للحقيبة، ولكن من الضروري تحليل التكاليف لغرض معرفة تلك التي تتعلق بالحالة المعروضة وإهمال التكاليف التي لا تخصها.

فالتكاليف التي ستتأثر بقبول الطلبية هي تكلفة الصنع المتغيرة والجزء المتغير من تكاليف التسويق بخلاف تكاليف النقل المتعلقة بالطلبية فقط لأن هذا الجزء من التكاليف التسويقية المتغيرة سيتحمله المشتري ولن تتحملها المنشأة، أما التكاليف الصناعية والتسويقية الثابتة فهي عبء على المنشأة تتحمله في كل الظروف لذلك تهمل في التحليل، أما الجزء المتغير من التكاليف التسويقية الذي سيتحمله المشتري وهي تكاليف النقل المتعلقة بالطلبية فتهمل أيضاً.

- التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة = 237.5 ريال/حقيبة
- و التكلفة التسويقية المتغيرة للوحدة (باستثناء تكاليف النقل):

= 500,000 ريال ÷ 80,000 حقيبة =6.25 ريال/حقيبة

وعلى ذلك فإن التكاليف المتأثرة بالطلبية:

تكاليف صناعية متغيرة= 237.5 ريال للوحدة × 20,000 وحدة = 4,750,000 ريال.

تكاليف تسويق متغيرة = 6.25 ريال للوحدة × 20,000 وحدة = 125,000 ريال.

الإجمالي = 4,875,000 ريال

الإيرادات التي ستتحقق من الطلبية=20,000 وحدة × 350 ريال للوحدة = 7,000,000 ريال

وبمقارنة التكاليف المترتبة على الطلبية بالإيرادات التي ستتحقق منها، يلاحظ أن إجمالي التكاليف أقل من الإيرادات التي ستتحقق من الطلبية، لذلك فإن صافي الربح الذي سيضاف إلى صافي ربح المنشأة:

= 7,000,000 ريال-4,875,000 ريال=2,125,000 ريال.

وعليه يكون قرار الإدارة قبول الطلبية.

ولغرض تقديم صورة كاملة للإدارة نبين في الجدول الآتي مقارنة بين حالتي رفض الطلبية وقبولها.

جدول (8 . 1)

مقارنة بين حالتي رفض طلبية أم قبولها لبيانات المثال (9 . 1)

البيان	رفض الطلبية إنتاج وبيع 80,000 حقيبة	قبول الطلبية إنتاج وبيع 100,000 حقيبة	الفرق
إيراد المبيعات	40,000,000	47,000,000	7,000,000
التكاليف المتغيرة:			
الصناعية	19,000,000	23,750,000	4,750,000
التسويقية	700,000	825,000	125,000
إجمالي التكاليف المتغيرة	19,700,000	24,575,000	4,750,000
هامش المساهمة	20,300,000	22,425,000	2,125,000
التكاليف الثابت:			
الصناعية	11,000,000	11,000,000	-
التسويقية	1,300,000	1,300,000	-
إجمالي التكاليف الثابتة	12,300,000	12,300,000	-
صافي الربح	8,000,000	10,125,000	2,125,000

من المقارنة المبينة في الجدول أعلاه يُنصح أن يكون قرار الإدارة قبول الطلبية المعروضة عليها لأنه يترتب على ذلك ارتفاع صافي الربح من 8,000,000 ريال إلى10,125,000 ريال، أي إضافة صافي ربح قدره 2,125,000 ريال إلى أرباح المنشأة.

تدريب (1)

في 2011/1/1م اقتصر نشاط شركة إعمار للمقاولات على تنفيذ عقد لبناء مجمع سكني لأطباء مستشفى الزهراء وتستغل 50٪ من طاقتها المتاحة لتنفيذه، والآتي بيانات إيرادات ذلك العقد وتكاليفه وتاريخ تسليمه:

قيمة العقد (إيرادات العقد)	900,000,000
التكاليف اللازمة لتنفيذ العقد:	
متغيرة	500,000,000
ثابتة	300,000,000
تاريخ الانتهاء من الانجاز والتسليم	2011/12/31م

وفي 1 مارس 2011م طلبت إحدى جمعيات إيواء الأيتام التعاقد مع الشركة لإنشاء مجمع سكني بنفس حجم ومواصفات مجمع سكن أطباء مستشفى الزهراء بقيمة 600,000,000 ريال.

المطلوب: هل تقبل الشركة التعاقد مع الجمعية الخيرية أم ترفض؟

3 . 2 قرار زيادة المبيعات الحالية للمنشأة

قد ترغب المنشأة في زيادة كمية مبيعاتها في الأسواق الحالية التي تبيع فيها منتجاتها وذلك بغرض تنمية أرباحها، وفي مثل هذه الحالة تحتاج الإدارة إلى الإجابة على التساؤلات المتعلقة بالتدابير الممكنة لزيادة المبيعات؟ وماهي التكاليف المترتبة على ذلك؟ وهل ستنجم عن زيادة المبيعات زيادة مجزية في الأرباح الحالية وبالتالي اتخاذ قرار بتنفيذ التدابير الممكنة لزيادة المبيعات، أم أن زيادة المبيعات لن تضيف أي أرباح إلى أرباح المنشأة ويفضل البقاء عند المستوى الحالي من كمية المبيعات، وفي مثل هذا الوضع تلجأ الإدارة وهي بصدد الاختيار بين بديلي القرار المتمثلان في البقاء على المستوى الحالي من حجم المبيعات أم زيادة حجم المبيعات إلى بيانات التكاليف في ظل كل بديل من بديلي القرار وتحديد أثر بديل قرار الزيادة على أرباح المنشأة ومقارنته بمستوى الأرباح في ظل الوضع الحالي.

مثال (2 . 9):

الآتي بيانات الوضع الحالي لتكاليف ومبيعات المنتج (و) في إحدى المنشآت لسنة 2010م مع مقارنتها بسنة 2009م:

البيان	سنة 2009م	سنة 2010م
تكاليف صناعية متغيرة	20 ريال للوحدة	20 ريال للوحدة
تكاليف صناعية ثابتة	60,000 ريال	60,000 ريال
تكاليف تسويقية متغيرة	9 ريال للوحدة	9 ريال للوحدة
تكاليف تسويقية شبه متغيرة	25,000 ريال	40.000 ريال
تكاليف تسويقية ثابتة	12,000 ريال	؟ ريال
سعر بيع الوحدة	100 ريال	100 ريال
حجم الإنتاج والمبيعات الفعلية	3,000 وحدة	6.000 وحدة
تكاليف إدارية وتمويلية	60.000 ريال	60.000 ريال

ولغرض تنمية أرباح المنشأة قام المختصون في مطلع 2011م بدراسة السوق وأظهرت الدراسة أنه يمكن زيادة حجم المبيعات إلى 10,000 وحدة من خلال المقترح المتمثل في:

أ.تحسين التغليف والذي يترتب عليه زيادة تكاليف تغليف الوحدة بمبلغ 1 ريال.

ب.شراء وسيلة توزيع إضافية بمبلغ 300,000 ريال تستهلك على 10 سنوات قسط ثابت.

المطلوب: هل تقبل الإدارة بهذا الاقتراح أم ترفضه؟

الحل:

تمهيد:

تكاليف التغليف:

تعد تسويقية متغيرة وبزيادة تكاليف تغليف الوحدة بمبلغ 1 ريال يزداد متوسط تكلفة الوحدة من تكاليف التسويق المتغيرة ليصبح في الوضع المقترح 10 ريال للوحدة، ومن جهة أخرى يترتب على شراء وسيلة نقل إضافية لمبيعات الوضع المقترح تحمل تكاليف قسط إهلاكها السنوي بمبلغ:

قسط الإهلاك = 300,000 ريال ÷ 10 سنوات

= 3,000 ريال (وهي تكاليف تسويقية ثابتة)

تكاليف التسويق شبه المتغيرة:

في الوضع الحالي وهو بيع 6,000 وحدة تبلغ تكاليف التسويق شبه المتغيرة 40,000 ريال، فيتم تحديد الجزء المتغير منها والثابت على النحو الآتي:

تحديد معدل تغير هذه التكاليف بالمعادلة الآتية:

معدل التغير =	التغير في التكاليف
	التغير في كمية المبيعات

ويتطلب هذا الأمر معرفة التغير في التكاليف والتغير في حجم المبيعات باستخدام بيانات السنوات السابقة وعلى النحو الآتي:

	2009م	2010م	التغير
التكاليف شبه المتغيرة	25,000	40,000	+ 15,000
كمية المبيعات	3,000	6,000	+ 3,000

معدل التغير =	15,000	= 5 ريال / وحدة
	3,000	

وعليه فإن:

الجزء المتغير من تكاليف التسويق شبه المتغيرة:

للوضع الحالي = 6,000 وحدة × 5 ريال/ وحدة = 30,000 ريال

في لوضع المقترح = 10,000 وحدة × 5 ريال/ وحدة = 50,000 ريال

أما الجزء الثابت للوضعين الحالي والمقترح فهو:

= تكاليف التسويق شبه المتغيرة عند الوضع الحالي– الجزء المتغير منها عند الوضع الحالي

= 40,000 - 30,000 = 10,000 ريال

ويتم إيجاد بقية قيم بنود التكاليف على النحو الوارد في الجدول الآتي:

جدول (2 . 8)

ايجاد عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لبيانات المثال (2 . 9)

عناصر التكاليف	الوضع الحالي بيع 6,000 وحدة	الوضع المقترح بيع 10,000 وحدة
صناعية متغيرة	20 × 6,000	20 × 10,000
تسويقية متغيرة	9 × 6,000	10 × 10,000
صناعية ثابتة	60,000 ريال	60,000 ريال
تكاليف تسويقية ثابتة	12,000	3,000 + 12,000

ولغرض تقديم صورة واضحة للإدارة بشأن الحالة المعروضة يجب إجراء مقارنة بين صافي دخل المنشأة في الوضع الحالي المتمثل في إنتاج وبيع 6,000 وحدة وفي الوضع المقترح وهو إنتاج وبيع 10,000 وحدة وعلى النحو المبين في الجدول الآتي:

جدول (3 . 8)

المقارنة بين حالتي زيادة المبيعات الحالية للمنشأة أم لا

البيان	**الوضع الحالي** إنتاج وبيع 6,000 وحدة	**الوضع المقترح** إنتاج وبيع 10,000 وحدة
إيراد المبيعات	600,000	1,000,000
يطرح منها:		
أ. التكاليف المتغيرة:		
صناعية متغيرة	120,000	200,000
تسويقية متغيرة	54,000	100,000
تسويقية شبه متغيرة (الجزء المتغير)	30,000	50,000
إجمالى التكاليف المتغيرة	204,000	350,000
هامش المساهمة	396,000	650,000
ب. التكاليف الثابتة:		
صناعية ثابتة	60,000	60,000
تسويقية شبه متغيرة (الجزء الثابت)	10,000	10,000
تسويقية ثابتة	12,000	15,000
إجمالى التكاليف الثابتة	82,000	85,000
ج. تكاليف إدارية وتمويلية	60.000	60.000

صافي الربح	254,000	505,000

وبمقارنة صافي الربح الوارد في الجدول لكل وضع من الوضعين يتضح أنه ينجم عن زيادة حجم المبيعات إلى 10,000 وحدة إضافة صافي ربح إلى أرباح المنشأة بمبلغ 251,000 ريال (505,000 ريال - 254,000 ريال) وذلك بالرغم من ارتفاع تكاليف التسويق المتغيرة للوحدة بمبلغ 1 ريال وزيادة حجم تكاليف التسويق الثابتة سنوياً بمبلغ 3,000 ريال، وعليه يفضل أن تقبل الإدارة الوضع المقترح.

3 . 3 قرار البيع مصنع جزئياً أم كامل الصنع

عندما تواجه الإدارة حالة الاختيار بين بديلين إما بيع المنتج مصنع جزئياً أو بيعه كامل الصنع فإنها تلجأ في المفاضلة بين البديلين إلى الفرق الذي قد يضيفه البديل الثاني إلى الأرباح الحالية للمنشأة أو يقلص به تلك الأرباح، فإذا كان الفرق بين البديل الأول والثاني يضيف أرباحاً إلى أرباح الشركة فينبغي أن يكون القرار هو البيع كامل الصنع والعكس بالعكس، وعلى ذلك فأمام إدارة المنشأة أحد الأسلوبين الآتين للمفاضلة وتحديد الفرق بين البديلين:

أ . أسلوب تكلفة الفرصة البديلة وتكاليف استكمال الصنع:

وفقاً لهذا الأسلوب تتم المفاضلة من خلال تحديد الفرق في الأرباح الذي قد يضيفه البديل الثاني (البيع كامل الصنع) إلى صافي الربح الحالي في ظل البديل الأول (البيع مُصنع جزئياً) أو يقلص به هذا الربح، ويتم تحديد ذلك الفرق عن طريق طرح كل من تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة في الإيراد الذي يتحقق من بيع المنتج مصنع جزئياً وتكاليف الاستكمال المترتبة على البديل الثاني وذلك من إيراد البديل الثاني.

فإذا كان الفرق موجباً فهو لصالح المنشأة لكونه يمثل إضافة إلى صافي الأرباح وينبغي أن يكون القرار البيع كامل الصنع بشرط أن يكون مقدار الإضافة إلى الأرباح مُرضٍ، أما إذا كان الفرق ضئيلاً أو سالباً أو لم يكن هناك فرق فإن القرار هو البقاء على بيع المنتج مصنع جزئياً.

ب . أسلوب المقارنة الكاملة بين إيرادات وتكاليف البديلين:

وفقاً لهذا الأسلوب تتم المقارنة بين إيرادات وتكاليف البديلين وصولاً إلى صافي ربح كل بديل واتخاذ القرار في ضوء ذلك، فإذا كان الفرق بين صافي أرباح البديلين لصالح المنشأة فينبغي أن يكون القرار البيع كامل الصنع والعكس بالعكس.

مثال (3 . 9):

تبيع شركة الواحة المنتج (أ) نصف مصنع بمبلغ 1,800 ريال للوحدة، بينما تبلغ تكلفة الوحدة 1,200 ريال منها 800 ريال متغيرة، وتبين أن الشركة تبيع 1,000 وحدة سنوياً، وفي حال استكمال صنع المنتج سيترتب عليه ارتفاع التكلفة المتغيرة للوحدة إلى 1,100 ريال ويحدد سعر البيع بمبلغ 2,800 ريال للوحدة.

المطلوب: ماهو القرار الذي تتخذه إدارة الشركة، هل البقاء على بيع المنتج (أ) نصف مصنع أم بيعه كامل الصنع؟

الحل:

في هذه الحالة يتطلب التحليل اللازم لاتخاذ القرار إيجاد الفرق بين البديلين وهما البيع نصف مصنع أم كامل الصنع، فإذا كان الفرق بين البديل الأول والثاني يضيف أرباحاً إلى أرباح الشركة فينبغي أن يكون القرار هو البيع كامل الصنع والعكس بالعكس، ويمكن تحديد الفرق بين البديلين بأسلوبين هما:

أ . أسلوب تكلفة الفرصة البديلة وتكاليف استكمال الصنع:

وفقاً لهذا الأسلوب يستخرج الفرق بين البديلين كالآتي:

إيراد بيع المنتج كامل الصنع	1,000 وحدة × 2,800 ريال =	2,800,000 ريال
يطرح:		
تكلفة الفرصة (إيراد البيع نصف مصنع)	1,000 وحدة × 1,800 ريال =	(1,800,000 ريال)
تكاليف متغيرة (استكمال الصنع)	1,000 وحدة × 300 ريال =	(300,000 ريال)
الفرق بين البديلين		700,000 ريال

ويلاحظ أن الفرق في صالح الشركة، فإذا استمرت في استكمال الصنع فإن ذلك سيضيف صافي ربح إلى أرباحها بمبلغ 700,000 ريال.

ب . أسلوب المقارنة الكاملة بين إيرادات وتكاليف البديلين:

يمكن استخراج الفرق بين البديلين وفقاً لهذا الأسلوب على النحو الآتي:

جدول (8 . 4)

المقارنة بين بديلي بيع منتج مصنع جزئياً أم كامل الصنع

البيان	البيع نصف مصنع	البيع كامل الصنع	الفرق
إيرادات المبيعات	1,800,000	2,800,000	1,000,000
يُطرح:			

التكاليف المتغيرة	(800,000)	(1,100,000)	300,000
التكاليف الثابتة	(400,000)	(400,000)	-
صافي الربح	600,000	1,300,000	700,000

تبين المقارنة أن بيع المنتج (أ) كامل الصنع يحقق إضافة إلى صافي أرباح الشركة بمبلغ 700,000 ريال، لذا يُنصح أن يكون قرار إدارة الشركة استكمال صنع المنتج لبيعه كامل الصنع.

3 . 4 قرار فتح سوق أو أسواق جديدة أم البقاء في الحالية

تتعلق هذه الحالة غالباً بدراسة بديلين أو أكثر لتنشيط المبيعات يضم أحدهما اقتراحاً لتنشيط المبيعات في الأسواق الحالية ويتضمن الآخر اقتراحاً بافتتاح فرع أو فروع جديدة للغرض ذاته.

مثال (9 . 4):

قامت شركة البحر الكائنة بمدينة صنعاء بدراسة الوضع الحالي لمبيعاتها وإيراداتها من المنتج (ح) لسنة 2010م فتبين لها أنها باعت 4,000 وحدة وكانت التكاليف ونتائج أعمالها المتعلقة بالمنتج على النحو الوارد في الجدول الآتي: (الأرقام بالريال)

البيان	الإجمالي	للوحدة
إيراد المبيعات	1,600,000	400
تكاليف متغيرة:		
صناعية	(600,000)	(150)
تسويقية	(150,000)	(37.5)
هامش المساهمة	850,000	212.5
تكاليف ثابتة:		
صناعية	(550,000)	137.5
تسويقية	(200,000)	50
صافي الربح	100,000	

ولغرض تنمية مبيعات المنتج (أ) في السنوات المقبلة وتحسين أرباحه قُدم للإدارة المقترحان الآتيان:

المقترح الأول: بقاء بيع المنتج في مدينة صنعاء وخفض السعر إلى 350 ريال للوحدة وتحسين نوعية تعبئة وتغليف المنتج بتكلفة 5 ريال للوحدة وزيادة نفقات الاعلان بمبلغ 20,000 ريال سنوياً، ويتوقع أنه سيتأتى عن ذلك جذب مستهلكين جدد وتوسيع قاعدة المستهلكين

واستغلال الطاقة التسويقية عند أقصى حدٍ لها وهي بيع 10,000 وحدة في مدينة صنعاء.

المقترح الثاني: فتح فرع لتسويق المنتج في محافظة الحديدة الذي من المتوقع تسويق 7,000 وحدة عبر هذا الفرع بنفس سعر البيع في المركز الرئيسي وأن التكاليف التي سيضيفها الفرع:

10,000	ريال شهرياً إيجار مبنى.
200,000	ريال أثاث وتركيبات (يستهلك بمعدل 20٪ سنوياً).
15,000	ريال مرتبات شهرية لمدير الفرع والعاملين فيه.
3	ريال نفقات نقل الوحدة من المركز الرئيسي إلى الفرع.
37.5	ريال للوحدة نفقات شحن وتوزيع في محافظة الحديدة
٪2	من قيمة المبيعات عمولة مبيعات.

المطلوب: ما هو البديل التي تنصح إدارة المنشأة أن تأخذ به، هل البقاء على الوضع الأصلي أم قبول المقترح الأول أم العمل بالمقترح الثاني وفتح فرع لتسويق المنتج (أ) في محافظة الحديدة؟

الحل:

تمهيد:

المقترح الأول:

إيرادات المبيعات= 10,000 وحدة × 350 ريال /وحدة =3,500,000 ريال.

التكاليف المتغيرة:

الصناعية= 10,000 وحدة×150ريال/وحدة =1,500,000 ريال

التسويقية:

تكاليف أصلية=10,000 وحدة×37.5 ريال/وحدة	=375,000 ريال
تكاليف تحسين نوعية التعبئة والتغليف =10,000 وحدة×5 ريال/وحدة	=50,000 ريال
إجمالي التكاليف التسويقية المتغيرة	= 425,000 ريال

التكاليف الثابتة:

الصناعية = 550,000 ريال

التسويقية:

تكاليف أصلية	=200,000 ريال
تكاليف نفقات الإعلان	=20,000 ريال

إجمالي التكاليف التسويقية الثابتة	= 220,000 ريال

المقترح الثاني:

كمية المبيعات = كمية مبيعات المركز الرئيسي+ كمية مبيعات فرع الحديدة

= 4,000 وحدة + 7,000 وحدة= 11,000 وحدة.

إيرادات المبيعات:

من مبيعات المركز الرئيسي = 4,000 وحدة × 400 ريال /وحدة	=1,600,000 ريال
من مبيعات فرع الحديدة = 7,000 وحدة × 400 ريال /وحدة	=2,800,000 ريال
إجمالي إيرادات المبيعات	= 4,400,000 ريال

التكاليف المتغيرة:

الصناعية= 11,000 وحدة× 150 ريال/وحدة =1,650,000 ريال

التسويقية:

تكاليف تسويقية متغيرة خاصة بالمركز الرئيسي	=150,000 ريال
تكاليف تسويقية متغيرة يضيفها فرع الحديدة:	
نفقات نقل من المركز الرئيسي=7,000 وحدة×3ريال/وحدة	=21,000 ريال
نفقات شحن وتوزيع =7,000×، 37.5 ريال/وحدة	=262,500 ريال
عمولة مبيعات = 2,800,000 ريال×2٪	=56,000 ريال
إجمالي التكاليف التسويقية المتغيرة	=489,500 ريال

التكاليف الثابتة:

الصناعية = 550,000 ريال

التسويقية:

تكاليف تسويقية ثابتة خاصة بالمركز الرئيسي	=200,000 ريال
تكاليف تسويقية ثابتة يضيفها فرع الحديدة:	
إيجار مبني =10,000ريال×12شهر	=120,000 ريال
إهلاك أثاث وتركيبات=200,000 ريال×20٪	=40,000 ريال
مرتبات=15,000 ريال×12شهر	=180,000 ريال
إجمالي التكاليف التسويقية الثابتة	=540,000 ريال

لاتخاذ قرار بشأن البديل الأفضل يتطلب الأمر مقارنة البدائل المقترحة إلى جانب الوضع الأصلي وعرض المقارنة في شكل جدول على النحو الآتي:

جدول (8 . 5)

مقارنة بدائل تنمية المبيعات بهدف تحسين الأرباح (الأرقام بالريال)

البيان	الوضع الأصلي		المقترح الأول		المقترح الثاني	
	إجمالي	للوحدة	إجمالي	للوحدة	إجمالي	للوحدة
إيراد المبيعات	1,600,000	400	3,500,000	350	4,400,000	400
(-) تكاليف متغيرة:						
صناعية	(600,000)	(150)	(1,500,000)	(150)	(1,650,000)	(150)
تسويقية	(150,000)	(37.5)	(425,000)	(42,5)	(489,500)	(44.5)
هامش المساهمة	850,000	212.5	1,575,000	157.5	2,260,500	205.5
(-) تكاليف ثابتة:						
صناعية	(550,000)		(550,000)		(550,000)	
تسويقية	(200,000)		(220,000)		(540,000)	
صافي الربح	100,000		805,000		1,170,500	

يبين الجدول أن المقترح الثاني المتمثل في فتح فرع لتسويق المنتج في محافظة الحديدة هو المقترح المقبول لأنه يضيف إلى أرباح الشركة صافي ربح مقداره 1,070,500 ريال (1,170,500 - 100,000).

3 . 5 قرار الإبقاء على تسويق منتج معين أو حذفه

قد يُظهر منتج معين خسارة وتحتاج الإدارة إلى قرار بحذفه أو الإبقاء عليه، ولاتخاذ مثل هذا القرار تلجأ الإدارة إلى بيانات التكاليف المتغيرة، فإذا كان هامش المساهمة للوحدة الواحدة من المنتج موجب (بمعنى يزيد سعر بيع الوحدة عن تكلفتها المتغيرة) ولم يؤثر قرار حذف المنتج على التكاليف الثابتة للمنشأة، بمعنى تحمل نفس التكاليف الثابتة بعد حذف المنتج وفي نفس الوقت لن تتمكن المنشأة من تحسينه أو تعويضه بمنتج جديد أفضل في عوائده أو استغلال طاقته في إنتاج وبيع كميات أخرى من منتجات أخرى يكون هامش مساهمتها أعلى منه، فإن قرار حذف المنتج غير صائب، لأنه يؤدي إلى انخفاض النتيجة الكلية للمنشأة بمقدار إجمالي هامش المساهمة للمنتج

المعني، وعليه يجب الاستمرار في إنتاجه وتسويقه لأنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة العامة، والعكس بالعكس.

كما أنه يمكن لإدارة المنشأة بناء قرارها بشأن حذف المنتج أو الاستمرار في انتاجه وتسويقه في ضوء مقارنة النتيجة الكلية لأرباح المنشأة في ظل كلا البديلين، فإذا لم يؤثر حذف المنتج على صافي أرباح المنشأة بالتخفيض بدرجة جوهرية أو بقي صافي الربح كما هو عليه فإن قرار حذف المنتج هو الصائب والعكس بالعكس.

مثال (9 . 5):

تنتج شركة النصر وتبيع ثلاثة منتجات هي س ، ص ، ع والآتي البيانات المتوقعة المتعلقة بتلك المنتجات لسنة 2011م في ضوء الطاقة المتاحة للشركة:

البيان	**المنتج س** بيع 8,000 وحدة	**المنتج ص** بيع10,000 وحدة	**المنتج ع** بيع5,000 وحدة
إيراد المبيعات	40,000,000	47,000,000	7,000,000
-تكلفة المبيعات			
التكاليف المتغيرة:			
الصناعية	(19,000,000)	(23,750,000)	(2,750,000)
التسويقية	(700,000)	(900,000)	(600,000)
إجمالي التكاليف المتغيرة	(19,700,000)	(24,650,000)	(3,350,000)
التكاليف الثابتة:			
الصناعية	(11,000,000)	(13,750,000)	(6,875,000)
التسويقية	(1,300,000)	(1,527,500)	(487,500)
مصاريف إدارية	(2,000,0000)	(2,350,000)	(750,000)
إجمالي التكاليف الثابتة	(14,300,000)	(17,627,500)	(8,112,500)
صافي الربح	6,000,000	4,722,500	(4,462,500)

وبسبب الخسائر التي يحققها المنتج (ع) وعدم توفر بديل لتحسين المنتج أو استبداله بآخر تفكر إدارة الشركة في اتخاذ قرار بشأن التوقف عن انتاج وبيع هذا المنتج أم الاستمرار في إنتاجه وبيعه في سنة 2011م.

المطلوب: هل من الأفضل للشركة التوقف عن انتاج وبيع المنتج (ع) أم الاستمرار في إنتاجه وبيعه رغم ما يحققه من خسائر؟

الحل:

يمكن للإدارة بناء قرارها للحالة التي تواجهها إما من خلال التكاليف المتغيرة للمنتج (ع) وإيرادات بيعه (أما تكاليفه الثابتة فتهمل لعدم تأثيرها وملائمتها لهذا النوع من التحليل لكون الشركة ستتحملها سواء استمرت في إنتاج المنتج أم توقفت عن إنتاجه) فإذا كان هامش المساهمة للمنتج موجب، بمعنى إذا كانت إيرادات بيع المنتج (ع) تزيد عن تكلفته المتغيرة أو يزيد سعر بيع الوحدة منه عن تكلفتها المتغيرة، فإن القرار هو الاستمرار في إنتاج وبيع المنتج (ع) والعكس بالعكس، أو عن طريق مبلغ الأرباح الكلية للشركة قبل وبعد حذف المنتج (ع)، والآتي التحليل اللازم إجراؤه لاتخاذ القرار:

أ . باستخدام بيانات التكاليف المتغيرة للمنتج (ع) وإيرادات بيعه:

جدول (8 . 6)

المفاضلة بين بديلي بقاء إنتاج وبيع

المنتج (ع) أم حذفه عن طريق تكاليفه المتغيرة وإيرادات بيعه

البيان	إجمالي	للوحدة
إيراد المبيعات 5,000 وحدة	7,000,000	1,400
(-) التكاليف المتغيرة:		
الصناعية	(2,750,000)	(550)
التسويقية	(600,000)	(120)
إجمالي التكاليف المتغيرة	(3,350,000)	(670)
هامش المساهمة	3,650,000	730

يبين الجدول أن التكلفة المتغيرة لوحدة المنتج (ع) تبلغ 670 ريال بينما يبلغ سعر البيع 1,400 ريال للوحدة، أي أن وحدة المنتج تساهم بهامش ربح مقداره 730 ريال عن كل وحدة مبيعات لتبلغ المساهمة الحدية للمنتج في أرباح الشركة 3,650,000 ريال (730 ريال× 5,000 وحدة) أو (7,000,000 ريال - 3,350,000 ريال)، لذلك فإن القرار الصائب هو استمرار الشركة في إنتاج وبيع المنتج (ع)، أما قرار حذفه فسيترتب عليه انخفاض صافي أرباح الشركة بمبلغ 3,650,000 ريال، أي بمقدار مساهمة المنتج (ع) الهامشية في الأرباح، بقول آخر إن استمرار الشركة في إنتاج

وبيع المنتج (ع) يؤدي إلى مساهمته في تغطية3,650,000 ريال من تكاليفه الثابتة وبالتالي من التكاليف الثابتة الكلية للشركة وفي حال اتخاذ قرار بحذفه ستتحمل الشركة كل التكاليف الثابتة وتفقد مساهمة المنتج (ع) في تغطية جزء منها والنتيجة النهائية انخفاض إجمالي صافي أرباح الشركة بمقدار ذلك الجزء من التكاليف الثابتة والذي يساوي مساهمة المنتج(ع).

ب . عن طريق صافي الأرباح الكلية للشركة قبل وبعد حذف المنتج (ع):

يمكن الوصول إلى قرار يتمثل بديله الأول حذف المنتج (ع) وبديله الثاني الإبقاء على هذا المنتج من خلال مقارنة صافي الأرباح الكلية للشركة في ظل كل بديل، بحيث سيشمل البديل الأول إيرادات وتكاليف المنتجات الثلاثة بينما يضم البديل الثاني الإيرادات بعد استبعاد إيرادات بيع المنتج (ع) والتكاليف بعد استبعاد التكاليف المتغيرة الخاصة بالمنتج (ع) فقط، وعلى النحو الوارد في الجدول الآتي:

جدول (8 . 7)

المفاضلة بين بديلي بقاء إنتاج وبيع

المنتج (ع) أم حذفه عن طريق صافي الأرباح الكلية للشركة

البيان	**البديل الأول** الاستمرار في إنتاج وبيع المنتج (ع)	**البديل الثاني** حذف المنتج (ع)
إيراد المبيعات	94,000,000	87,000,000
(-) تكلفة المبيعات:		
المتغيرة:		
الصناعية	(45,500,000)	(42,750,000)
التسويقية	(2,200,000)	(1,600,000)
إجمالي التكاليف المتغيرة	(47,700,000)	(44,350,000)
إجمالي هامش المساهمة	(46,300,000)	(42,650,000)
الثابتة:		
الصناعية	(31,625,000)	(31,625,000)
التسويقية	(3,315,000)	(3,315,000)
مصاريف إدارية	(5,100,000)	(5,100,000)
إجمالي التكاليف الثابتة	(40,040,000)	(40,040,000)
صافي الربح	6,260,000	2,610,000

يتضح من الجدول انخفاض صافي أرباح المنشأة من 6,260,000 ريال كما هي في البديل الأول المتمثل في الاستمرار في إنتاج وبيع المنتجات الثلاثة بما فيها المنتج (ع) إلى 2,610,000 ريال، أي انخفاض أرباح الشركة بمبلغ 3,650,000 ريال وهو مبلغ إجمالي هامش المساهمة للمنتج (ع) في أرباح الشركة، لذا من الأفضل للشركة أن يكون قرار إدارتها الاستمرار في إنتاج وبيع المنتج (ع) وليس حذفه.

3 . 6 قرار الشراء أو الإنتاج

قد تفكر إدارة المنشأة اتخاذ في قرار يتعلق بالمفاضلة بين شراء مادة معينة من السوق لتستخدمها في إنتاج أو تعبئة وتغليف منتجاتها أم إنتاجها داخلياً.

وفي هذه الحالة تلجأ الإدارة إلى:

أ. التكاليف المتغيرة المتوقعة لإنتاج تلك المادة شريطة أن تتوفر في المنشأة في الوضع الحالي طاقة إنتاجية غير مستغلة ويمكن استغلالها لإنتاج تلك المادة، وفي مثل هذه الحالة تبنى الإدارة قرارها كالآتي:

- إذا كانت التكلفة المتغيرة المتوقعة لإنتاج المادة أكبر من أو تساوي سعر ومصاريف شرائها، فعلى المنشأة شراء هذه المادة من السوق.
- إذا كانت التكلفة المتغيرة المتوقعة لإنتاج المادة أقل من سعر ومصاريف شرائها، فعلى المنشأة إنتاج هذه المادة داخلياً.

أو تلجأ إدارة المنشأة إلى:

ب. التكاليف المتغيرة والثابتة المتوقعة لإنتاج تلك المادة إذا كانت لاتوجد في المنشأة في الوضع الحالي طاقة إنتاجية غير مستغلة ويتطلب إنتاج المادة إضافة طاقة إنتاجية جديدة وتسخيرها لإنتاج تلك المادة، وفي مثل هذا الوضع تبنى الإدارة قرارها كالآتي:

- إذا كانت التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة أكبر من أو تساوي سعر ومصاريف شرائها، فعلى المنشأة شراء هذه المادة من السوق.
- إذا كانت التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة أقل من سعر ومصاريف شرائها، وتمتلك المنشأة موارد مالية تمكنها من إضافة طاقة إنتاجية فعلى المنشأة إنتاج هذه المادة داخلياً.

أو تستند الإدارة في اتخاذ قرار الشراء أم الانتاج على:

ج. التكاليف المتغيرة وبعض عناصر التكاليف الثابتة المتوقعة التي ستنجم فيما لو تم إنتاج المادة داخلياً، ويحدث هذا إذا كانت توجد في المنشأة في الوضع الحالي طاقة إنتاجية غير مستغلة

يمكن توجيهها لإنتاج المادة ولكن تلك الطاقة غير كافية ويتطلب إنتاج المادة إضافة طاقة إنتاجية جديدة أخرى وتسخيرها مع الطاقة الإنتاجية غير المستغلة لإنتاج تلك المادة، وفي مثل هذا الوضع تبنى الإدارة قرارها كالآتي:

- إذا كانت التكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة وتكلفتها الثابتة الناجمة عن الطاقة الإنتاجية الجديدة المضافة أكبر من أو تساوي سعر ومصاريف شراء الوحدة، فعلى المنشأة شراء هذه المادة من السوق.
- إذا كانت التكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة وتكلفتها الثابتة الناجمة عن الطاقة الإنتاجية الجديدة المضافة أقل من سعر ومصاريف شراء الوحدة، فعلى المنشأة إنتاج هذه المادة داخلياً.

مثال (9 . 6):

تنتج شركة السحاب للمأكولات الجاهزة وتبيع ثلاثة أنواع من البيتزا، بحيث تكفي طاقتها فقط لإنتاج علب تغليف النوعين الأول والثاني في الشركة، وتبلغ مبيعاتها السنوية من النوع الثالث 72,000 قطعة، وتقوم بتعبئة كل قطعة من هذا النوع في علبة خاصة تشتريها جاهزة من السوق بسعر 50 ريال للعلبة، ونظراً لتوفر موارد مالية إضافية لدى الشركة أجرى المختصون فيها دراسة كُرست لتحديد متطلبات إنتاج علب تغليف النوع الثالث داخلياً في الشركة، وأسفرت الدراسة عن النتائج الآتية لمتطلبات إنتاج علب التغليف والتكاليف المرتبطة بها:

78,000	ريال شهرياً إيجار مبنى مجاور لاتخاذه مركزاً للإنتاج.
5,976,000	ريال تكاليف شراء وتركيب آلات (تسهلك بنسبة10٪ سنوياً قسط ثابت).
90,000	ريال سنوياً مصاريف قوى محركة وزيوت آلات.
720,000	ريال أجور ساعات مباشرة لعمال إنتاج.
1,080,000	ريال تكاليف مواد أولية.
10,800	ريال مصاريف نظافة.
93,600	ريال مصاريف صيانة آلات (36,000 ريال منها أثناء التشغيل)
39,000	ريال راتب شهري لمدير الانتاج والمشرفين على الانتاج.

المطلوب: في ضوء البيانات السابقة هل تستمر الشركة في شراء علب التغليف من السوق أم تنتجها داخلياً.

الحل:

تمهيد:

حجم الانتاج المتوقع = 72,000 علبة تغليف.

نظراً لأن عملية إنتاج علب التغليف يتطلب طاقة إنتاجية فإن المفاضلة تتم بين تكلفة شراء علبة التغليف من السوق وبين التكلفة الكلية لإنتاج العلبة داخلياً، أو بين إجمالي ثمن شراء علب التغليف من السوق وبين التكلفة الكلية لإنتاج تلك العلب البالغة 72,000 علبة، وعلى النحو الآتي:

تكلفة شراء علب التغليف من السوق:

للعلبة = 50 ريال

إجمالي ثمن الشراء = 72,000 علبة × 50 ريال/علبة = 3,600,000 ريال.

تكاليف إنتاج علب التغليف داخلياً:

يتم تحديد التكاليف السنوية الكلية المتوقعة لإنتاج 72,000 علبة التغليف والتكلفة الكلية لإنتاج العلبة على النحو الموضح في الجدول الآتي:

جدول (8 . 8)

التكاليف المتوقعة لإنتاج 72,000 علبة تغليف-الأرقام بالريال

عناصر التكاليف	التكاليف المتوقعة	
	السنوية	للوحدة
التكاليف المتغيرة:		
مواد مباشرة	1,080,000	15
أجور مباشرة	720,000	10
قوى محركة وزيوت آلات	90,000	1.25
نظافة	10,800	0.15
صيانة دورية للآلات	36,000	0.5
إجمالي التكاليف المتغيرة	1,936,800	26,9
التكاليف الثابتة:		
إيجار مباني = 78,000 ريال × 12 شهر	936,000	13
إهلاك آلات = 5,976,000 ريال × 10٪	597,600	8.3
صيانة دورية للآلات= 93,600 ريال -36,000 ريال	57,600	0.8
أجور مدير الانتاج والمشرفين= 39,000 ريال × 12شهر	468,000	6.5
إجمالي التكاليف الثابتة	2,059,200	28.6
إجمالي التكاليف	3,996,000	55.5

يُظهر الجدول أن إجمالي التكاليف المتغيرة والثابتة المتوقعة لإنتاج 72,000 علبة تغليف ستبلغ 3,996,000 ريال وهي أكثر من إجمالي ثمن شراء هذه العلب من السوق 3,600,000 ريال، أيضاً

يبين الجدول أن متوسط التكلفة الكلية لإنتاج العلبة سيبلغ 55.5 ريال للعلبة وهو أكبر من سعر شرائها من السوق 50 ريال للعلبة، لذلك يفضل للشركة الاستمرار في شراء علب تغليف النوع الثالث من البيتزا من السوق.

مثال(9 . 7):

بافتراض أن الطاقة الإنتاجية المتعلقة بصنع علب تغليف النوعين الأول والثاني من منتجات البيتزا في شركة السحاب في المثال (9 . 6) غير مستغلة بالكامل وأنه يمكن توجيه الجزء العاطل من تلك الطاقة والتي تتطلب إضافة واحدة عليها وهي شراء آلات إضافية بمبلغ 2,232,000 ريال وتسخيرها لصنع علب تغليف النوع الثالث من البيتزا.

المطلوب: هل تستمر الشركة في شراء علب التغليف اللازمة لتعليب منتجها الثالث من السوق أم تنتجها داخلياً.

الحل:

في مثل هذه الحالة تتم المفاضلة بين بديل الشراء أو الصنع على أساس مقارنة إجمالي ثمن شراء علب التغليف من السوق وتكاليف المتوقعة لصنع تلك العلب داخلياً والمتمثلة في التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تنجم عن شراء آلات إضافية، أو على أساس مقارنة سعر شراء العلبة بمتوسط تكلفة صنع العلبة، وعلى النحو الآتي:

تكلفة شراء علب التغليف من السوق:

للعلبة = 50 ريال

إجمالي ثمن الشراء = 72,000 علبة × 50 ريال/علبة = 3,600,000 ريال.

تكاليف إنتاج علب التغليف داخلياً:

يتم تحديد التكاليف السنوية الكلية المتوقعة لإنتاج علب التغليف داخلياً ومتوسط تكلفة إنتاج العلبة على النحو الموضح في الجدول الآتي:

جدول (9 . 8)

التكاليف السنوية المتوقعة لإنتاج 72,000 علبة تغليف-الأرقام بالريال

عناصر التكاليف	التكاليف المتوقعة	
	السنوية	للوحدة
التكاليف المتغيرة:		
مواد مباشرة	1,080,000	15

أجور مباشرة	720,000	10
قوى محركة وزيوت آلات	90,000	1.25
نظافة	10,800	0.15
صيانة دورية للآلات	36,000	0.5
إجمالي التكاليف المتغيرة	1,936,800	26.9
التكاليف الثابتة:		
إهلاك آلات = 2,232,000 ريال × 10٪	223,200	3.1
إجمالي التكاليف	2,160,000	30

يظهر الجدول أن إجمالي التكاليف المتغيرة والثابتة المتأثرة المتوقعة لإنتاج 72,000 علبة تغليف ستبلغ 2,160,000 ريال وهي أقل من إجمالي ثمن شراء هذه العلب من السوق 3,600,000 ريال، أيضاً يبين الجدول أن متوسط تكلفة إنتاج العلبة سيبلغ 30 ريال للعلبة وهو أقل من سعر شرائها من السوق 50 ريال للعلبة، لذلك يفضل للشركة إنتاج علب التغليف داخلياً واتخاذ قرار بذلك والبدء بتوفير الآلات الإضافية اللازمة لتنفيذه.

مثال (9 . 8):

بافتراض أن الطاقة الإنتاجية المتعلقة بصنع علب تغليف النوعين الأول والثاني من منتجات البيتزا في شركة السحاب في المثال السابق غير مستغلة بالكامل وأنه يمكن توجيه الجزء العاطل من تلك الطاقة وبدون أي إضافة عليها لصنع علب تغليف النوع الثالث من البيتزا.

المطلوب: هل تستمر الشركة في شراء علب تغليف النوع الثالث من منتجاتها من السوق أم تنتجها داخلياً.

الحل:

في مثل هذه الحالة تتم المفاضلة بين بديل الشراء أو الصنع على أساس مقارنة إجمالي ثمن شراء علب التغليف من السوق بالتكلفة المتغيرة المتوقعة لصنع علب التغليف داخلياً، أو على أساس مقارنة سعر شراء علبة التغليف من السوق بمتوسط تكلفة إنتاج العلبة داخلياً من عنصر التكاليف المتغيرة فقط، وعلى النحو الآتي:

تكلفة شراء علب التغليف من السوق:

سعر شراء العلبة = 50 ريال

إجمالي ثمن الشراء = 72,000 علبة × 50 ريال/علبة = 3,600,000 ريال.

تكاليف إنتاج علب التغليف داخلياً:

يتم تحديد التكاليف المتغيرة السنوية المتوقعة لإنتاج علب التغليف والتكلفة المتغيرة لإنتاج العلبة على النحو الموضح في الجدول الآتي:

جدول (8 . 10)

التكاليف السنوية المتوقعة لإنتاج 72,000 علبة تغليف-الأرقام بالريال

عناصر التكاليف	التكاليف المتوقعة	
	السنوية	للوحدة
التكاليف المتغيرة:		
مواد مباشرة	1,080,000	15
أجور مباشرة	720,000	10
قوى محركة وزيوت آلات	90,000	1.25
نظافة	10,800	0.15
صيانة دورية للآلات	36,000	0.5
إجمالي التكاليف المتغيرة	1,936,800	26.9

يُظهر الجدول أن إجمالي التكاليف المتغيرة المتوقعة لإنتاج 72,000 علبة تغليف ستبلغ 1,936,800 ريال وهي أقل من إجمالي ثمن شراء هذه العلب من السوق 3,600,000 ريال، أيضاً يبين الجدول أن متوسط تكلفة إنتاج العلبة سيبلغ 26.9 ريال للعلبة وهو أقل من سعر شرائها من السوق 50 ريال للعلبة، لذلك يفضل للشركة إنتاج علب التغليف داخلياً واتخاذ قرار بذلك.

3 . 7 قرارات التسعير

3 . 7 . 1 التكاليف كأساس للتسعير: Costs Basis for Pricing

قد تبني الإدارة قراراتها السعرية على استخدام التكاليف الفعلية أو المعيارية، وفيما يلي نبذة موجزة عن مدى صلاحية كل منهما لقرارات التسعير.

أولاً: التكاليف الفعلية وقرارات التسعير: Actual Costs & Pricing Decisions

تعكس التكاليف الفعلية تكاليف المعاملات والأنشطة بمبالغها الفعلية بعد حدوثها، أي بعد تحقق هذه التكاليف، لذا يطلق عليها تسمية التكاليف التاريخية.

إن استخدام التكاليف الفعلية في المنشآت يحقق أحد أهداف محاسبة التكاليف وهو تحديد تكلفة الإنتاج والمبيعات لاسيما إذا كانت التكاليف الفعلية تتسم بالدقة، أما بالنسبة لهدفي الرقابة واتخاذ القرارات فلا تحققها بدون استخدام التكاليف المعيارية إلى جانبها.

ومن جهة أخرى لاتعد التكاليف الفعلية صالحة للاستخدام في مجال القرارات السعرية للأسباب الآتية:

أ. التأخر في إعداد البيانات النهائية للتكاليف نتيجة لأن تحديد التكاليف يتطلب الانتظار حتى انتهاء الفترة الإنتاجية مما يخلق صعوبة توفير البيانات التكاليفية (في الوقت المحدد) اللازمة لقرارات الجهات التخطيطية في وضع الأسعار.

ب. إن تخطيط الأسعار على أساس التكاليف الفعلية يؤدي إلى استخدام كل الموارد المخصصة للإنتاج والتسويق دون أدنى محاولة للتوفير فيها أو تخفيضها.

ج. تذبذب الأسعار من سنة لأخرى نتيجة لتغير التكاليف الفعلية من سنة لأخرى.

د. إن تخطيط الأسعار على أساس التكاليف الفعلية يؤدي إلى أن تصبح العلاقة بين الربح والتكلفة علاقة طردية، فكلما زادت التكلفة زاد الربح، إذ أن نسبة الربح المخطط ستحدد على أساس التكلفة، ولكن هذه القاعدة تجانب الصواب من الناحية العملية، فمثلاً إذا كان هناك منشأتان تقومان بصنع نفس المنتج كل على انفراد وتستخدمان آلات ذات نوعية واحدة وعمال بمستوى مهارة واحدة أو متقاربة ومواد خام من نفس النوع، إلا أن التكاليف الفعلية لمستوى طاقة معينة لهاتين المنشأتين كانتا: 1,200,000 ريال في المنشأة الأولى، 1,000,000 ريال في المنشأة الثانية، وكانت نسبة الربح المطلوبة 20٪ من التكاليف الفعلية، وعلى ذلك ستكون أرباح المنشأتين 24,000، 20,000 ريال على التوالي، وهذا غير معقول في الواقع العملي أن تستطيع المنشأة الأولى ذات التكلفة العالية تحقيق ربح فعلي أكبر من الأرباح الفعلية للمنشأة الثانية ذات التكلفة الأقل والتي عملت بكفاءة أفضل، ويتضح مما سبق أن العلاقة بين التكلفة الفعلية والربح عند استخدام البيانات الفعلية في التسعير هي علاقة طردية مما يظهر صورة مشوهة وغير مقبولة من الناحية المحاسبية والاقتصادية.

ثانياً: التكاليف المعيارية وقرارات التسعير: Standard Costs & Decisions of Pricing

إن استخدام التكاليف المعيارية في تخطيط الأسعار بعد ترجمتها وفق مستويات الإنتاج والبيع المخططة للفترة التي ستسري فيها المعايير أفضل وأدق من استخدام التكاليف الفعلية لكون التكاليف المعيارية تتميز بالدقة لأنها تستند في إعدادها على الطريقة الواقعية للمعايرة وفي ضوء الأسس العلمية والتجارب المعملية.

3 . 7 . 2 طرائق التسعير على أساس التكاليف:

سواء تم اعتماد التكاليف الفعلية أو المعيارية كأساس للتسعير فإن الطرائق الممكنة الاستخدام في التسعير على أساس التكاليف تتمثل في:

3 . 7 . 2 . 1 التسعير على أساس التكلفة الكلية: Full Cost Basis for Pricing

تشمل التكلفة الكلية للوحدة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشر المتغيرة منها والثابتة، ويُحَدَد سعر البيع وفقاً لهذه الطريقة بمبلغ يعادل التكاليف الكلية الفعلية أو المخططة الصناعية والتسويقية والإدارية للوحدة مضافاً إليها نسبة الربح.

فاستخدام التكاليف الكلية في التسعير يسمى "أسلوب التسعير بالإضافة على التكلفة" Cost-Plus Pricing فالسعر يساوي التكلفة الكلية زائداً قيمة معينة، وأدنى سعر هو السعر الذي يغطي التكلفة الكلية للوحدة، ويتم تحديد السعر وفقاً للمعادلة الآتية:

السعـر = التكلفة الكلية للوحدة + الربح المخطط للوحدة.

= التكلفة الكلية للوحدة + (نسبة مئوية × التكلفة الكلية للوحدة).

ومن أسباب اختيار هذا التوجه في التسعير:

أ. في الأجل الطويل يجب أن يغطي السعر كل التكاليف إضافة إلى هامش الربح الاعتيادي.

ب. إن تبرير سعر ما على أنه مجموع تكاليف الإنتاج والبيع والمصاريف الإدارية زائداً هامش الربح يبدو مبرراً معقولاً للمشترين الذين يفهمون في غالبيتهم على أن المنشأة يجب أن تحقق ربحاً على منتجاتها أو خدماتها للبقاء في السوق.

ج. أن معلومات التكاليف الكلية تكون متوفرة ولاتحتاج تحليلاً إضافياً لتمييز المتغير منها عن الثابت وبالتالي فإن استخدامها يوفر الوقت والجهد، وإذا أرادت المنشأة استخدام حل آخر لتحضير المعلومات الخاصة لأغراض التسعير فإن أمراً كهذا يصبح باهظ التكاليف.

وفي ضوء ماتقدم تتميز طريقة التكاليف الكلية في التسعير بالآتي:

أ. تعتبر أسهل الطرائق وأكثر ها شيوعاً في تحديد الأسعار، خاصة في تسعير عقود المقاولات.

ب. تستخدم هذه الطريقة بشكل خاص لتسعير المنتجات الجديدة التي لاتوجد لها أسعار سوقية، بالإضافة إلى استخدامها لتسعير المنتجات الأصلية.

ج. يتضمن السعر المحدد وفقاً لهذه الطريقة تغطية جميع التكاليف بالإضافة إلى معدل الربح المخطط، لذا تعتبر هذه الطريقة ذات أهمية بالغة في التسعير للمدى طويل الأجل.

وعلى الرغم من شيوع استخدام هذه الطريقة في التسعير إلاَّ أن هناك انتقادات وجهت لاستخدامها في قرار التسعير منها:

أ. تتحدد تكلفة الوحدة بناءً على نصيبها من التكلفة الكلية بما فيها التكاليف الثابتة المستغلة وغير المستغلة، الأمر الذي يترتب عليه:

- نقل تكلفة الطاقة غير المستغلة في المنشأة المنتجة إلى طرف آخر هو المستهلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناء على التكلفة الكلية.
- عدم عدالة السعر لعدم مراعاة مدى استفادة وحدة النشاط الإنتاجي والبيعي من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من أهمية تكلفة وحدة النشاط الإنتاجي والبيعي في تحديد السعر.

ب. عندما تعتمد المنشاة معدلاً عاماً للربح مبني على التكلفة الكلية للمنتجات (في حالة تعدد المنتجات) فإنها بذلك تتجاهل حقيقة هامة وهي ليس كل المنتجات تحقق معدلاً متساوياً من الربح.

ج. لاتعد الطريقة مناسبة للتسعير في المدى قصير الأجل، لأنها تعتمد التكلفة الكلية للوحدة كأساس للتسعير وبذلك يشمل السعر التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة، ويرتب على ذلك رفض المنشأة أي طلبيات إضافية تقدم إليها بأسعار لاتغطي التكلفة الكلية رغم أن قبول الأسعار التي تزيد عن التكاليف المتغيرة ولاتغطي التكلفة الكلية تساهم في تحقيق أرباح إضافية للمنشأة وتساهم _ إلى جانب إيرادات مبيعات المنشأة من المنتجات بخلاف الطلبية_ في تغطية التكاليف الثابتة للمنشأة بشكل أسرع.

د. لا تعتبر هذه الطريقة ملائمة لرسم السياسات السعرية في المدى متوسط الأجل بسبب تحميل وحدة النشاط بكافة التكاليف الثابتة المستغلة وغير المستغلة.

ه. تتجاهل هذه الطريقة مرونة الطلب مما يفرض على المنشاة أن تجري تعديلات على السعر تبعاً لظروف السوق.

مثال (9 . 9):

الآتي البيانات المتوقعة المتعلقة بالمنتج (س) أحد منتجات مصنع ريمان للأقمشة وذلك لسنة 2011م:

بيانات حركة الانتاج والمبيعات:

كمية الانتاج : 10,000 متر

المبيعات : 8,000 متر

لن تكون هناك وحدات تحت التشغيل آخر الفترة.

بيانات التكاليف: (المبالغ بالريال)

مواد أولية	700,000	أجور صناعية مباشرة	300,000
تكاليف صناعية غير مباشرة	600,000	تكاليف تسويقية مباشرة	100,000
تكاليف تسويقية غير مباشرة	500,000	مصاريف إدارية وتمويلية ثابتة	400,0000

فإذا علمت: نسبة الربح المطلوب 20٪ من التكلفة الكلية.

المطلوب: تحديد سعر بيع المتر من المنتج (س).

الحـل:

يتم تحديد سعر البيع في خطوتين:

الخطوة الأولى: تحديد متوسط التكلفة الكلية للوحدة وفق الجدول الآتي:

جدول (8 . 11)

تحديد متوسط التكلفة الكلية لوحدة المنتج (س)

البيان	التكاليف الكلية بالريال	حجم النشاط بالمتر	تكلفة المتر بالريال
تكاليف صناعية:			
مواد أولية	700,000	10,000	70
أجور صناعية مباشرة	300,000	10,000	30
تكاليف صناعية غير مباشرة	600,000	10,000	60
تكاليف تسويقية وإدارية:			
تكاليف تسويقية مباشرة	100,000	8,000	12,5
تكاليف تسويقية غير مباشرة	500,000	8,000	62,5
مصاريف إدارية وتمويلية ثابتة	400,0000	8,000	50
إجمالي	2,600,000	8,000	285

الخطوة الثانية: تحديد سعر البيع وعلى النحو الآتي:

سعـر البيع = التكلفة الكلية للمتر + (نسبة الربح × تكلفة المتر).

= 285 + (20٪ × 285) = 342 ريال/متر

إن السعر 342 ريال/ متر هو أدنى سعر مرغوب فيه للمنتج (أ) في الأجل الطويل وهو السعر الذي يغطي التكلفة الكلية المتغيرة والثابتة للمنتج والبالغة في المثال السابق 285 ريال/ متر بالإضافة إلى الربح المطلوب وهو 57 ريال من كل متر مبيعات.

3 . 7 . 2 . 2 التسعير على أساس التكلفة المتغيرة: Variable Cost Basis for Pricing

تقوم طريقة التكلفة المتغيرة (تسمى أيضاً التكلفة الحدية) على أساس فصل عناصر التكاليف إلى جزئيها المتغير والثابت، وتحميل وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي بالتكاليف المتغيرة فقط، باعتبارها تكاليف تتغير مع التغير في نشاط المنشأة الإنتاجي والبيعي، أما التكاليف الثابتة فتعتبرها أعباء زمنية لا تتعلق بالسلعة المنتجة أو المباعة أو الخدمة المقدمة وإنما ترتبط بفترة معينة أو بالفترة التي حدثت فيها لذا تخصم من إيرادات الفترة في قائمة الدخل.

ويتطلب استخدام هذه الطريقة في التسعير تبويب التكاليف إلى متغيرة وثابتة، فلهذا التبويب فوائد سواء في مجال التسعير وفي غيره من القرارات الإدارية نظراً لأنه ينصب على دراسة العلاقة بين التكاليف وأحجام الإنتاج والمبيعات والإيرادات، وتحمل طريقة التسعير على أساس التكلفة المتغيرة في طياتها فكرة مفادها أن التكلفة المتغيرة لوحدة أي منتج أو أي عمل هي الحد الأدنى الذي يؤخذ بنظر الاعتبار لأغراض تحديد سعر البيع في الأمد القصير وفي ذلك تأكيد على أهمية التكاليف المتغيرة من جهة واعتبار التكاليف الثابتة أعباء زمنية من جهة أخرى.

ويحدد سعر البيع وفقاً لهذه الطريقة بمبلغ يعادل التكاليف المتغيرة الفعلية أو المخططة (الصناعية والتسويقية) مضافاً إليها نسبة الربح وفق المعادلة الآتية:

سعر البيع= التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة أو العمل + الربح المخطط للوحدة.

=التكلفة المتغيرة للوحدة أو العمل+ (نسبة مئوية × التكلفة المتغيرة للوحدة أو العمل).

وتجب الإشارة إلى أنه يمكن اعتماد طريقة التكاليف المتغيرة في تسعير الطلبيات الخاصة التي ترد إلى المنشأة بأسعار قد تقل عن التكلفة الكلية وعلى وجه الخصوص إذا كانت لدى المنشأة طاقة إنتاجية وتسويقية غير مستغلة الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة فرص تحسين أرباحها، أما إذا أصرت المنشاة رغم أن لديها طاقة عاطلة على تقاضي أسعار الطلبيات بحيث تغطي أسعارها تكاليفها الكلية (المتغيرة والثابتة) بالإضافة إلى نسبة ربح معينة فإنها قد ترفض بعض الطلبيات وبذلك تفقد فرص زيادة أرباحها، لذلك فإن على المنشأة في المدى قصير الأجل تحديد الأسعار اعتماداً على التكاليف المتغيرة وإهمال التكاليف الثابتة لأنها غير ملائمة لقرارات التسعير في المدى قصير الأجل.

ورغم أن التكلفة المتغيرة للوحدة أو للعمل تمثل الحد الأدنى لسعر البيع وفقاً لهذه الطريقة إلاّ أن هناك بعض الحالات الاستثنائية التي قد تدفع المنشاة إلى البيع بسعر يقل عن التكلفة المتغيرة، ومن هذه الحالات:

أ. إذا كانت أسعار البيع في السوق تتجه إلى التدني وكانت منتجات المنشأة مميزة بأسماء وعلامات تجارية وتتمتع بشهره كبيرة وسمعة طيبة فإن التوقف عن الإنتاج بسبب انخفاض أسعارها سيكلف المنشاة كثيراً في إعادة استقطاب العملاء مرة أخرى.

ب. إذا كان التسعير يتعلق بتسعير منتج أصلي من خلال منتج فرعي، إذ تقوم المنشأة بوضع سعر منخفض للمنتج الأصلي قد يقل عن التكلفة المتغيرة للوحدة ووضع سعر مرتفع للمنتج الفرعي.

ج. إذا كانت المنافسة شديدة ورغبت المنشاة في إبعاد بعض المنافسين من السوق.

د. قد ترمي المنشأة من قبول تنفيذ بعض الأعمال أو العقود بقيمة تعاقدية تقل عن التكاليف المتغيرة لتلك الأعمال أو العقود إلى الحصول على أعمال أو عقود من نفس العملاء في المستقبل القريب بقيم تعاقدية مربحة ومن ثم تعويض الخسائر.

ه. إذا كانت لدى المنشأة مواد أولية وعناصر إنتاج بتكاليف ضخمة والوضع الاقتصادي الراهن في السوق يشير إلى انخفاض كبير في أسعار المواد الأولية وغيرها من عناصر الإنتاج فإنه من الأفضل للمنشأة الاستمرار في الإنتاج وقبول البيع بأقل من التكاليف المتغيرة _ ولو لفترة قصيرة _ مما يجعل خسائر المنشاة أقل من التكاليف الضخمة التي كانت ستتحملها نتيجة توقفها عن الاستمرار في الإنتاج وخاصة إذا كانت المواد الأولية المخزونة من النوع غير القابل للتخزين لفترة طويلة والتي سينجم عن عدم استخدامها في الإنتاج تلفها نهائياً.

وتتسم طريقة التسعير على أساس التكاليف المتغيرة بعدة مزايا منها:

أ.تعد هذه الطريقة ملائمة لرسم السياسات السعرية في المدى قصير الأجل فقط، لاحتواء متوسط تكلفة الوحدة على التكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة.

ب.تمكن الإدارة من ترشيد قرارتها بشأن قبول أو رفض الطلبيات الخاصة، فقد تكون المنشأة عاملة بكامل طاقتها الإنتاجية والبيعية المتاحة في الفترة القصيرة، ومن جهة أخرى قد تكون عاملة بأقل من طاقتها الإنتاجية والبيعية المتاحة فتُنتج أقل من طاقتها، مما يعني أن الوحدة المنتجة والمباعة في الحالة الثانية تتحمل عبء أكبر متمثل بنصيبها من التكاليف الثابتة مقارنة بالحالة الأولى، ولو تلقت المنشأة طلبية خاصة من زبون بسعر أقل من السعر الذي تبيع به منتجاتها لكنه يسمح بتغطية التكاليف المتغيرة للوحدة وجزء من التكاليف الثابتة فيجب على

المنشأة قبول الطلبية، لأن التكاليف الثابتة للمنشأة قبل قبول الطلبية هي ذاتها لحجم الانتاج والمبيعات الكلية للمنشأة بعد قبول الطلبية، وبالتالي فإن الجزء من سعر بيع وحدة الطلبية الذي يزيد عن تكلفتها المتغيرة يعد إضافة إلى أرباح المنشأة.

ومع ذلك توجه إلى طريقة التكاليف المتغيرة عند استخدامها في قرارات التسعير العديد من الانتقادات منها:

أ. التركيز والأهمية يكون على المساهمة الحدية لكل منتج وهذا يؤدي إلى إهمال تغطية التكلفة الكلية (التي تتضمن التكلفة الثابتة)، وبذلك لا تساهم الطريقة في أغراض رسم السياسات السعرية في المدى متوسط الأجل لإهمالها التكاليف الثابتة المستغلة أو في المدى طويل الأجل لتجاهلها التكاليف الثابتة كلية.

ب. لاتعد الطريقة ملائمة لتسعير المنتجات الجديدة التي يستلزم إنتاجها وبيعها إضافة طاقة إنتاجية وتسويقية جديدة.

ج. حينما تُقبل الطلبات في ظروف خاصة بأسعار أقل من الأسعار المعتادة فقد يعتاد الزبائن على هذا السعر ويصبح هو السعر المقبول من جانبهم ويصعب بعد ذلك على المنشأة تعديله.

د. في الحياة العملية لا يظل معدل التكلفة المتغيرة ثابتاً عند جميع مستويات الإنتاج والبيع فاتجاه أسعار عناصر الإنتاج نحو الارتفاع سوف يؤثر على هذا المعدل.

مثال (9 . 10):

الآتي البيانات المتوقعة المتعلقة بالمنتج (س) أحد منتجات مصنع ريمان للأقمشة وذلك لسنة 2011م:

بيانات حركة الانتاج والمبيعات:

كمية الانتاج : 10,000 متر

المبيعات : 8,000 متر

لن تكون هناك وحدات تحت التشغيل آخر الفترة.

بيانات التكاليف: (المبالغ بالريال)

مواد أولية	700,000	
أجور صناعية مباشرة	300,000	
تكاليف صناعية غير مباشرة	600,000	(معدل التغير 60٪)
تكاليف تسويقية مباشرة	100,000	
تكاليف تسويقية غير مباشرة	500,000	(معدل التغير 30٪)
مصاريف إدارية وتمويلية ثابتة	400,0000	

فإذا علمت: نسبة الربح المطلوب 20٪ من التكلفة المتغيرة.

المطلوب: تحديد سعر بيع المتر من المنتج (س).

الحـل:

يتم تحديد سعر البيع في خطوتين:

الخطوة الأولى: تحديد التكلفة المتغيرة للمتر من عناصر التكاليف وفق الجدول الآتي:

جدول (8 . 12)

تحديد التكلفة المتغيرة للمتر من المنتج (س)

البيان	التكاليف المتغيرة بالريال	حجم النشاط بالمتر	متوسط تكلفة المتر بالريال
تكاليف صناعية:			
مواد أولية	700,000	10,000	70
أجور صناعية مباشرة	300,000	10,000	30
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	360,000	10,000	36
تكاليف تسويقية:			
مباشرة	100,000	8,000	12,5
غير مباشرة متغيرة	150,000	8,000	18,75
إجمالي	1,610,000		167.25

الخطوة الثانية: تحديد سعر البيع وعلى النحو الآتي:

سعـر البيع = التكلفة المتغيرة للمتر + (نسبة الربح × التكلفة المتغيرة للمتر).

= 167.25 + (20٪ × 167.25) = 200.70 ريال/متر

إن السعر 200.70 ريال/متر هو أدنى سعر مرغوب فيه للمنتج (أ) في المدى قصير الأجل وهو السعر الذي يغطي التكلفة المتغيرة للمنتج والبالغة في الجدول أعلاه 167.25 ريال للمتر بالإضافة إلى الربح المطلوب وهو 33.45 ريال للمتر.

3 . 7 . 2 . 3 التسعير على أساس التكلفة المستغلة:

Absorption Cost Basis for Pricing

تقوم طريقة التكلفة المستغلة على أساس فصل عناصر التكاليف إلى جزئها المتغير والثابت بالإضافة تمييز الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عن الجزء غير المستغل، ومن ثم تحميل وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي بالتكاليف المتغيرة والجزء المستغل من التكاليف الثابتة فقط، أما

التكاليف الثابتة غير المستغلة فتعتبرها أعباء مرتبطة بالطاقة الإنتاجية والبيعية العاطلة ولا تتعلق بالسلعة المنتجة أو المباعة أو الخدمة المقدمة.

ويحدد سعر البيع وفقاً لهذه الطريقة بمبلغ يعادل التكاليف المستغلة الفعلية أو المخططة (الصناعية والتسويقية) مضافاً إليها نسبة الربح المطلوب، ويتم تحديد السعر بالمعادلة الآتية:

سعر البيع = التكلفة المستغلة للوحدة الواحدة + الربح المخطط للوحدة.

= التكلفة المستغلة للوحدة + (نسبة مئوية × التكلفة المستغلة للوحدة).

وتتسم هذه الطريقة في التسعير بالآتي:

أ. تعد مناسبة لتحديد الأسعار في المدى متوسط الأجل، فهي تحمِّل وحدات النشاط الإنتاجي والبيعي بالتكلفة الحقيقية المتمثلة في التكاليف المتغيرة والثابتة مستبعدة من تكاليف وحدات النشاط التكاليف الثابتة غير المستغلة.

ب. عدالة سعر البيع المحدد وفقاً لهذه الطريقة نظراً لمراعاة مدى استفادة وحدة النشاط الإنتاجي والبيعي من عناصر التكاليف واستبعاد التكاليف الثابتة غير المستغلة من تكلفة الوحدة وتحميلها على إيرادات الفترة في قائمة الدخل بدلاً من نقل تكلفة الطاقة غير المستغلة في المنشأة المُنتجة إلى طرف آخر هو المستهلك.

ج. تعزيز أهمية تكلفة وحدة النشاط الإنتاجي والبيعي في تحديد السعر بسبب مراعاة مدى استفادة وحدة النشاط الإنتاجي والبيعي من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع.

وبالرغم من المزايا التي تتسم بها طريقة التكاليف المستغلة في التسعير إلا أنه يشوبها بعض العيوب منها:

أ. يتوقف تحديد التكلفة المستغلة الحقيقة والعادلة الخاصة بوحدة النشاط التي يوضع في ضوئها سعر البيع على درجة الدقة في التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة وشبه المتغيرة وشبه الثابتة وعلى الدقة في تحديد نسب استغلال الطاقة الإنتاجية أو البيعية.

ب. صعوبة قياس الطاقة (المتاحة، المستغلة) للعديد من الأنشطة الإنتاجية والبيعية لاسيما في حالة تعدد المراحل الإنتاجية وتنوع المنتجات.

ج. لاتعد الطريقة مناسبة للتسعير في المدى قصير الأجل، لأنها تعتمد التكلفة المستغلة للوحدة كأساس للتسعير وبذلك يشمل السعر التكلفة المتغيرة والثابتة المستغلة، وقد يؤدي استخدام

هذه الطريقة بالمنشأة إلى رفض طلبيات إضافية تقدم إليها بأسعار لاتغطي التكلفة المستغلة رغم أن قبول مثل تلك الطلبيات هو في صالح المنشأة.

د. لاتعد البيانات والمعلومات المقدمة وفقاً لهذه الطريقة ملائمة لرسم السياسات السعرية في المدى طويل الأجل لاستعبدها من متوسط تكلفة وحدة النشاط التكاليف الثابتة غير المستغلة.

مثال (9 . 11):

بافتراض بيانات المثال (9 . 10) إضافة إلى ذلك علمت الآتي:

أ. تبلغ نسبة استغلال الطاقة الانتاجية والبيعية والإدارية 90٪

ب. نسبة الربح المطلوب 20٪ من التكلفة المستغلة.

المطلوب: تحديد سعر بيع المتر من المنتج (س).

الحل:

يتم تحديد سعر البيع في خطوتين:

الخطوة الأولى: تحديد التكلفة المستغلة للمتر من عناصر التكاليف وفق الجدول الآتي:

جدول (8 . 13)

تحديد التكلفة المستغلة للمتر من المنتج (س)

البيان	التكاليف المستغلة بالريال	حجم النشاط بالمتر	متوسط تكلفة المتر بالريال
تكاليف صناعية:			
مواد أولية	700,000	10,000	70
أجور صناعية مباشرة	300,000	10,000	30
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	360,000	10,000	36
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة	216,000	10,000	21.6
تسويقية:			
تكاليف تسويقية مباشرة	100,000	8,000	12,5
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة	150,000	8,000	18,75
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة مستغلة	315,000	8,000	39.375
مصروفات إدارية وتمويلية ثابتة مستغلة	360,000	8,000	45
إجمالي	1,610,000		273.225

الخطوة الثانية: تحديد سعر البيع وعلى النحو الآتي:

سعـر البيع = التكلفة المستغلة للمتر + (نسبة الربح × التكلفة المستغلة للمتر).

= 273.225 + (20٪ × 273.225) = 327.87 ريال/متر

إن السعر 327.87 ريال/متر هو أدنى سعر مرغوب فيه للمنتج (س) في المدى متوسط الأجل وهو السعر الذي يغطي التكلفة المستغلة للمنتج والبالغة في الجدول أعلاه 273.225 ريال للمتر بالإضافة إلى الربح المطلوب وهو 54.645 ريال للمتر.

تدريب (2)

في 2011/1/1م أعلنت وزارة التعليم العالي عن منافصة لتسوير إحدى الجامعات، ولغرض تقدمها بعطاء في هذه المناقصة قامت شركة إعمار للمقاولات بإجراء الدراسة اللازمة وتبين من نتائجها أن إنشاء السور سيتطلب استغلال 90٪ من طاقتها المتاحة وأن التكاليف المتوقعة المرتبطة بإنجازه على النحو الآتي:

مواد أولية	100,000,000	
أجور مباشرة	15,000,000	
عناصر غير مباشرة أخرى	50,000,000	معدل التغير 60٪
إدارية وتمويلية ثابتة	5,000,000	

فإذا علمت: نسبة الربح المطلوب 20٪ من التكلفة.

المطلوب: تحديد سعر انشاء السور الذي تتقدم به الشركة في عطائها لغرض الحصول على المناقصة وذلك في ظل كل طريقة من طرائق التسعير الآتية:

أ . التكلفة الكلية. ب. التكلفة المتغيرة. ج. التكلفة المستغلة

4. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ فيما يأتي:

1-( ) عملية صنع القرار واتخاذ القرار هما في حقيقة الأمر وجهان لعملة واحدة.

2-(   ) في حالة وجود طاقة غير مستغلة فإن إدارة المنشأة تستخدم بيانات التكاليف المستغلة كأساس لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول أو رفض الطلبيات الخاصة بأسعار تقل عن أسعار البيع المعتادة.

3-( ) في حالة وجود طاقة عاطلة يمكن استغلالها لإنتاج مادة داخلياً بدلاً عن شرائها، فإن إدارة المنشأة تلجأ إلى بيانات التكاليف المتغيرة كأساس للمفاضلة بين الاستمرار في شراء المادة من السوق أم إنتاجها داخلياً.

4-( ) تعد التكاليف المتغيرة أساساً ملائماً لتسعير المنتجات الجديدة.

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات الواردة فيما يأتي:

1-لاتخاذ قرار يتعلق بحذف منتج تنجم عنه خساره أم الاستمرار في إنتاجه وبيعه، فإن إدارة المنشأة تحتاج إلى بيانات التكاليف:

أ . الكلية.   ب . المتغيرة.   ج. المستغلة.

2-لاتخاذ قرار يتعلق بالمفاضلة بين الاستمرار في شراء مادة تغليف من السوق أم انتاجها داخلياً رغم عدم وجود طاقة يمكن استغلالها لإنتاج تلك المادة، فإن الإدارة تلجأ في المفاضلة إلى بيانات التكاليف:

أ . المتغيرة المتوقعة لإنتاج تلك المادة.   ب . الثابتة المتوقعة لإنتاج تلك المادة.

ج . المتغيرة والثابتة المتوقعة لإنتاج تلك المادة.

3-تعد طريقة التكاليف الكلية ملائمة للتسعير في المدى:

أ. قصير الأجل.   ب. متوسط الأجل.   ج. طويل الأجل.

4-تعد طريقة التكاليف المتغيرة ملائمة للتسعير في المدى:

أ. قصير الأجل.   ب. متوسط الأجل.   ج. طويل الأجل.

5-تعد طريقة التكاليف المستغلة ملائمة للتسعير في المدى:

أ. قصير الأجل.   ب. متوسط الأجل.   ج. طويل الأجل.

5. الخلاصة:

عزيزي الدارس، بيَّنا في هذه الوحدة بشكل رئيس دور التكاليف في القرارات التسويقية، فبيانات التكاليف فعلية كانت أو معيارية تساعد الإدارة في النهوض بترشيد قراراتها في المجال التسويقي وفي حالات عدة، إذ تستند الإدارة إلى بيانات التكاليف المتغيرة التي تتحملها المنشأة لتلبية الطلبية الخاصة ومقارنتها بالعوائد التي ستجنيها من تلك الطلبية وذلك لاتخاذ قرارها بشأن قبول أو رفض الطلبيات المقدمة إلى المنشأة بأسعار تقل عن الأسعار التي تبيع بها منتجاتها، كما أن بيانات التكاليف في ظل كل بديل من بدائل قرار زيادة حجم المبيعات تساعد الإدارة في تحديد أثر كل بديل على تنمية الأرباح واختيار القرار في ضوء البديل الأفضل، ومن جهة أخرى تستخدم الإدارة بيانات تكلفة الفرصة البديلة أو بيانات التكاليف والإيرادات الكلية لبدائل قرار بيع المنتج مصنع جزئياً أم تام الصنع، ولا يتوقف دور التكاليف على ذلك فحسب وإنما يتعداه إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ قرار يتعلق بمقترحات فتح أسواق جديدة أم الاكتفاء بالحالية أو قرار الاستمرار في تسويق منتج معين أم حذفه بالإضافة إلى قرار شراء المواد التسويقية مثل مواد التعبئة والتغليف من السوق أم الشروع في إنتاجها داخلياً، وفضلاً عن ذلك فإن التكاليف تعد الأرضية أو الأساس التي تستند إليه الإدارة في رسم أسعارها مستخدمة إما التكلفة الكلية أو المتغيرة أو المستغلة فعلية كانت أو معيارية كأساس للتسعير.

6. إجابات التدريبات:

تدريب (1):

يبدو للوهلة الأولي خاصة إذا تم النظر إلى العقد الجديد من ناحية ربحية صرفة أن القرار الأفضل هو رفض العقد لأن إيراداته البالغة 600,000,000 ريال لن تغطي تكاليفه التي تقدر بمبلغ 800,000,000 ريال، ولكن يجب قبل اتخاذ القرار إجراء التحليل اللازم لمعرفة النتائج المترتبة على قبول العقد أخذاً بعين الاعتبار التكاليف المترتبة عليه المتمثلة في التكاليف المتغيرة فقط لكون الشركة تعمل حالياً بنصف طاقتها، ويتم التحليل على النحو الآتي:

إيرادات العقد الجديد	600,000,000
(-) التكاليف المترتبة على قبول العقد	(500,000,000)
صافي الربح الذي سيضاف إلى أرباح الشركة	100,000,000

لذلك فإنه من الأفضل للشركة قبول العقد.

تدريب (2):

تمهيد:

التكاليف غير المباشرة الأخرى تنقسم إلى:

متغيرة = 50,000,000 × 60٪ = 30,000,000 ريال.

ثابتة = 50,000,000 × 40٪ = 20,000,000 ريال، تنقسم إلى:

ثابتة مستغلة = 20,000,000 × 90٪ = 18,000,000 ريال.

ثابتة غير مستغلة = 20,000,000 × 10٪ = 2,000,000 ريال.

التكاليف الإدارية والتمويلية الثابتة = 5,000,000 ريال، تنقسم إلى:

ثابتة مستغلة = 5,000,000 × 90٪ = 4,500,000 ريال.

ثابتة غير مستغلة = 5,000,000 × 10٪ = 500,000 ريال.

جدول (8 . 14)

تحديد تكاليف إنشاء السور لبيانات التدريب (2)

عناصر تكاليف السور	التكلفة الكلية	التكلفة المتغيرة	التكلفة المستغلة
مواد أولية	100,000,000	100,000,000	100,000,000
أجور مباشرة	15,000,000	15,000,000	15,000,000
عناصر غير مباشرة أخرى متغيرة	30,000,000	30,000,000	30,000,000
عناصر غير مباشرة أخرى ثابتة	20,000,000	-	18,000,000
إدارية وتمويلية ثابتة	5,000,000	-	4,500,000
إجمالي	170,000,000	145,000,000	167,500,000

وفي ضوء ماتقدم فإن سعر إنشاء السور الذي تدخل به الشركة لغرض الحصول على المناقصة هو:

أ . بطريقة التكلفة الكلية =170,000,000 + (170,000,000×20٪)
= 204,000,000 ريال.

ب. بطريقة التكلفة المتغيرة = 145,000,000 + (145,000,000×20٪)
= 174,000,000 ريال.

ج. بطريقة التكلفة المستغلة =167,500,000 + (167,500,000×20٪)
= 201,000,000 ريال.

7. إجابات الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول:

وضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة **الخطأ مع تصويب العبارات الخطأ:**

العبارة	الإجابة	تصويب العبارات الخطأ
1	✗	عملية اتخاذ القرار جزءاً من عملية صنع القرار.
2	✗	في حالة وجود طاقة غير مستغلة فإن إدارة المنشأة تستخدم بيانات التكاليف المتغيرة كأساس لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول أو رفض الطلبيات الخاصة بأسعار تقل عن أسعار البيع المعتادة.
3	✓	
4	✗	تعد التكاليف المتغيرة أساساً ملائماً لتسعير المنتجات الجديدة التي لايتطلب إنتاجها وبيعها إضافة طاقة إنتاجية جديدة.

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4	5
الإجابة الصحيحة	ب	ج	ج	أ	ب

8. المراجع العربية والأجنبية

8 . 1 المراجع العربية

1. إبراهيم، مقداد محمد (1999م)، "التكاليف في المجال التسويقي"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
2. الرباعي، يوسف عبده راشد، (2010م)، "تكاليف التسويق"، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الجمهورية اليمنية، صنعاء.
3. قنديل، عبد الفتاح، (بدون تاريخ)، "اقتصاديات التخطيط"، دار غريب للطباعة، القاهرة..
4. أنطوان، نجيب ومحمد عبد الوهاب (1977م)، "المحاسبة الإدارية: اتخاذ القرارات"، بغداد.

8 . 2 المراجع الأجنبية

1.The Commercial Toolkit (CMT) (2009), "Pricing – Cost Accounting", Uk.
2.W. M Harper (1977), "Management Accounting", Macdonald & Evans Ltd , London.




ISBN 978-162590295-5

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي



Web Site: WWW. ust.edu/centers/ubc - Email: ubc@ust.edu - Tel: 00971 384078